



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití informací vnitropodnikového účetnictví  
Application of Internal Accounting Information

Student: Bc. Jana Havranová  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Havranová**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**  
Specializace: **00 Účetnictví a daně**  
Téma: **Využití informací vnitropodnikového účetnictví**  
**Application of Internal Accounting Information**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
3. Formy vedení vnitropodnikového účetnictví
4. Systém vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

**Místopřísežné prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, které mi byly poskytnuty, jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 25. 4. 2014



Jana Havranová

## Obsah

1. Úvod.....	5
2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví.....	7
2.1. Finanční účetnictví .....	7
2.2. Daňové účetnictví .....	8
2.3. Manažerské účetnictví .....	9
2.4. Vnitropodnikové účetnictví .....	10
2.5. Vztah finančního a manažerského účetnictví .....	10
2.6. Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví.....	11
2.7. Vymezení pojmu nákladů a výnosů.....	11
2.8. Členění nákladů .....	12
2.8.1. Druhové členění nákladů.....	12
2.8.2. Kalkulační členění nákladů .....	13
2.8.3. Účelové členění nákladů .....	14
2.8.4. Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů.....	15
2.8.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování .....	16
2.8.6. Členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě .....	23
2.9. Členění výnosů .....	23
2.9.1. Druhové členění výnosů.....	24
2.9.2. Účelové členění výnosů .....	24
2.9.3. Členění výnosů podle místa vzniku a odpovědnosti .....	24
2.9.4. Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu činnosti.....	25
2.9.5. Členění výnosů z hlediska rozhodování.....	26
3. Formy vedení vnitropodnikového účetnictví .....	27
3.1. Jednookruhová organizace účetnictví .....	28
3.2. Dvouokruhová organizace účetnictví.....	29
3.3. Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví .....	31
3.4. Odpovědnostně orientované účetnictví .....	32
3.5. Výkonově orientované účetnictví.....	33
3.6. Kombinace odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví .....	33
3.7. Organizační struktura podniku .....	34
3.8. Ekonomická struktura podniku.....	35
3.9. Vnitropodniková střediska.....	35

3.9.1.	Vnitropodniková střediska dle charakteru činnosti .....	36
3.9.2.	Vnitropodniková střediska dle ekonomické odpovědnosti .....	37
3.10.	Typy výrobního procesu .....	39
4.	Systém vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti .....	46
4.1.	Představení společnosti .....	46
4.2.	Organizační struktura .....	47
4.3.	Systém vedení účetnictví .....	48
4.4.	Hospodářská střediska .....	51
4.5.	Spolupráce se zahraničím .....	53
4.6.	Vývoj hospodaření jednotlivých středisek v letech 2007-2012 .....	55
4.7.	Významné položky nákladů .....	61
4.8.	Významné položky výnosů .....	63
4.9.	Zhodnocení a doporučení .....	69
5.	Závěr .....	71
	Seznam použité literatury .....	72
	Seznam zkratek .....	74
	Seznam tabulek	
	Seznam grafů	
	Seznam vzorců	
	Seznam schémat	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1. Úvod

Vnitropodnikové účetnictví zajišťuje nezbytné podklady pro přijetí racionálních a efektivních rozhodnutí. Informace důležité pro řízení a hodnocení podniku jsou určeny pro interní uživatele, tj. zpravidla pro manažery a vrcholové vedení, případně vlastníky. Téma diplomové práce „Využití informací vnitropodnikového účetnictví“ bylo zvoleno především proto, že problematika vnitropodnikového účetnictví nebývá vždy správně pochopena a realizována. Vnitropodnikové účetnictví své využití nachází čím dál častěji nejen v účetních jednotkách s rozsáhlým zaměřením ekonomické činnosti, ale také ve středních a malých podnicích.

Ve druhé kapitole diplomové práce je vymezeno pojetí finančního, daňového, manažerského a vnitropodnikového účetnictví, jež je chápáno jako určitý podsystém účetnictví vnitropodnikového. Obsahuje také možné členění nákladů a výnosů představující nezbytný předpoklad pro efektivní řízení a rozhodování.

Třetí kapitola diplomové práce se zabývá jednotlivými organizacemi vnitropodnikového účetnictví, které si zvolí účetní jednotka sama na základě svého rozhodnutí, tj. jednookruhovou a dvouokruhovou účetní soustavu včetně jejich možné kombinace. Pojednává o odpovědnostně orientovaném účetnictví, ve kterém je možné sledovat, v jakém vnitropodnikovém útvaru náklad vznikl, příp. kdo je za jeho vznik odpovědný. Nedílnou součástí třetí kapitoly je charakteristika organizační i ekonomické struktury podniku a s ní související členění vnitropodnikových středisek. Rovněž zahrnuje uplatnění výkonově orientovaného účetnictví a s ním spojené rozmanité třídění výrobního procesu.

Na využití vnitropodnikového účetnictví v praxi je zaměřena čtvrtá kapitola, v níž je přiblíženo uplatnění vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti. Všechny údaje, podklady a vysvětlení nezbytné pro vypracování praktické části diplomové práce poskytla společnost HL propan s. r. o. Jedná se o významnou společnost působící na trhu v oblasti alternativních pohonů.

Cílem diplomové práce je teoreticky vysvětlit problematiku vnitropodnikového účetnictví, včetně úzce spojeného členění nákladů a výnosů. Následujícím cílem je vymezení jeho možných forem vedení i definování odpovědnostního a výkonového účetnictví. V souvislosti s vnitropodnikovým účetnictvím bylo důležité vysvětlení pojmů organizační

a ekonomická struktura podniku. V rámci teoretické části diplomové práce byl jako poslední cíl charakterizován výrobní proces. Na závěr je cílem diplomové práce zhodnotit prostřednictvím získaných poznatků systém vedení vnitropodnikového účetnictví v konkrétní společnosti a navrhnout vhodnější řešení současného systému.

Při zpracování diplomové práce je využito několika vědeckých metod v souladu s primárním cílem práce, přičemž vymezení a definice základních pojmů jsou hlavním východiskem. K objasnění dané problematiky, nalezení řešení a definování případných nedostatků je uplatněna teoretická a kritická analýza. Metoda komparace je aplikována v rámci teoretické části diplomové práce. Metoda praktické aplikace je využita při modelování návrhu účtování určitých nákladových položek v rámci vnitropodnikových středisek.

Vlastní názory, návrhy, stanoviska, doporučení, zhodnocení a dílčí závěry, které považuji za důležité, jsou v diplomové práci psány kurzívou. Citacemi neoznačený text, popřípadě tabulky, grafy, schémata a vzorce jsou mým vlastním zpracováním.



## **2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví**

Účetnictví je definováno jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces. Při dodržování stanovených principů a účetních metod vytváří určité modelové zobrazení reality. Hlavním předmětem účetnictví je zachycení stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále také nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Systém účetnictví v rámci své funkce data sbírá, třídí, zpracovává, kvantifikuje, kontroluje a předává. Účetní informace poskytují údaje pro měření finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici účetní jednotky. Jelikož informace zjištěné z účetnictví zajišťují důležité podklady pro rozhodování různých skupin uživatelů a pro řešení různých rozhodovacích úloh, je možné dělení účetnictví na finanční, daňové, manažerské a vnitropodnikové.

### **2.1. Finanční účetnictví**

Finanční účetnictví zachycuje veškeré účetní operace vyjadřující změny, ke kterým dochází v majetku a závazcích účetní jednotky ve vztahu k jejímu okolí. Hlavním cílem je podávat věrný a poctivý obraz o majetku podniku a způsobu hospodaření s ním. Informace finančního účetnictví jsou využívány zejména externími uživateli, kterými jsou např. zaměstnanci podniku, dodavatelé, odběratelé, banky a ostatní finanční instituce jako věřitelé, státní orgány, orgány veřejné správy, krajské úřady, společenské organizace a jiná široká veřejnost. Náklady a výnosy jsou sledovány z pohledu účetní jednotky jako celku. [6]

Finanční účetnictví představuje primární zdroj informací pro vlastníky podniků a pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do podniku. Dalšími uživateli jsou zejména věřitelé, dodavatelé, státní orgány a veřejnost.

Při vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek je nutné dodržování konkrétních pravidel, která uživatelům zajišťují úplnost a spolehlivost vykazovaných účetních informací, srovnatelnost v čase a mezi podniky.

Finanční účetnictví je v České republice upraveno:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),

- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“),
- Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“). [2]

Mezi nejvýznamnější standardy určené pro finanční účetnictví ve světě patří:

- **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)** – soubor standardů upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky, jehož cílem je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Do roku 2001 byly Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards, IAS) vydávány Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, IASC), na jehož činnost poté navázala Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB). Rada IASB převzala povinnosti spojené s přípravou standardů a novelizovala stávající Mezinárodní účetní standardy. Standardy vydané Radou IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS). V souladu se standardy IAS/IFRS jsou povinny vykazovat své konsolidované účetní výkazy společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejných finančních trzích.
- **Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted Accounting Standards, US GAAP)** – představují nejucelenější a nejvypracovanější soubor požadavků na obsah, formu a zveřejňování účetních závěrek. Jsou založeny na zvykovém právu a tvořeny praxí, kterou byly všeobecně přijaty. Americké US GAAPy nejsou stanoveny žádným právním předpisem, shromažďuje je instituce Rada pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board – FASB). Jsou závazné pro všechny společnosti, které mají své cenné papíry kotovány na burze.

## 2.2. Daňové účetnictví

Daňové účetnictví slouží především potřebám externích uživatelů a vychází z informací finančního účetnictví. Jeho podstatou je správné stanovení základu daně z příjmů, daňové povinnosti a sestavení daňového přiznání účetní jednotky.

Podmínky a postupy pro správné stanovení základu daně a výsledné daňové povinnosti jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

### **2.3. Manažerské účetnictví**

Jedná se o způsob účetního řízení, rozhodování a zobrazení podnikatelského procesu, jehož hlavním cílem je poskytovat potřebné informace o předmětu účetnictví interním uživatelům. Interními uživateli jsou zejména vlastníci a manažeři na různých úrovních řízení účetní jednotky. Orientuje se tedy především na budoucnost. Je důležité, aby údaje poskytované interním uživatelům měly spojitost s konkrétním problémem a byly dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení.

Na rozdíl od účetnictví finančního se manažerské účetnictví zaměřuje na jednotlivé části podniku než na podnik jako celek. Zabývá se údaji, které jsou využitelné uvnitř podniku, a klade velký důraz také na data nepeněžního, popřípadě variabilního charakteru. Podstatou informací manažerského účetnictví pro taktické a strategické řízení je zajištění takových informací, které umožní porovnání jednotlivých možností budoucího vývoje podniku a stanovení optimální varianty. [1]

Primárními úlohami manažerského účetnictví je tedy:

- zjišťování skutečností o daném jevu,
- kontrola určitého jevu, následný rozbor, analýza a zpracování výstupních informací,
- příprava informací pro zvolené rozhodování, stanovení úkolů vyplývajících z přijatého rozhodnutí.

V souvislosti s hlavními úkoly je soustředěna pozornost na poskytování údajů o struktuře nákladů, o výkonech, o jednotlivých vnitropodnikových útvech, zaměřuje se na propojení s kalkulačním systémem, jeho vytvářením a rozpočty. [9]

Manažerské účetnictví není legislativně upraveno pravidly pro vedení účetnictví, účetní jednotka dokonce není povinna jej vést. Je určeno především pro interní potřebu, o jeho struktuře a využití si podnikový management rozhoduje v rámci vlastní pravomoci.

Také územní samosprávné celky mohou zřizovat své vlastní organizační složky, které jsou odpovědné za řízení nákladových procesů a projektů. Tato činnost již není problematikou finančního účetnictví, nýbrž je záležitostí účetnictví odpovědnostního. [7]

## **2.4. Vnitropodnikové účetnictví**

Vnitropodnikové, neboli provozní, nákladové účetnictví představuje evidenci, která zachycuje hospodaření uvnitř účetní jednotky, zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů.

Je významnou součástí manažerského účetnictví, v níž je nutné sledovat:

- veškeré náklady a výnosy, tzn. náklady a výnosy přebírané z finančního účetnictví a náklady a výnosy vznikající z provedených výkonů a dodávek mezi středisky,
- stav zásob vytvořených vlastní činností,
- není-li ve finančním účetnictví evidováno časové rozlišení nákladů a výnosů, ve vnitropodnikovém účetnictví je jeho účtování důležité.

Vnitropodnikové účetnictví je mimo jiné důležitým nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Evidence vnitropodnikového účetnictví musí poskytovat informace pro účely operativního řízení o nákladech na jednotlivé výrobky a služby, o výsledcích hospodaření jednotlivých středisek. Porovnává skutečně zjištěné hodnotové veličiny s předem stanoveným stavem. Hodnotovými veličinami se rozumí, např. skutečná hodnota nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů.

Pro potřeby řízení podniku je nutné zajistit předkládání informací častěji než jednou ročně, proto bývá účetním obdobím zpravidla jeden měsíc, současné zpracování dat však umožňuje vykazování prakticky v každém okamžiku. [6]

Vnitropodnikové účetnictví je povinné zajistit podklady důležité pro vedení finančního účetnictví. Přestože je vnitropodnikové účetnictví součástí manažerského účetnictví, které není upraveno žádným právním předpisem a je plně v kompetenci účetní jednotky, tato povinnost je legislativně stanovena v ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech (dále jen „ČÚS 001“).

## **2.5. Vztah finančního a manažerského účetnictví**

Zatímco se finanční účetnictví zaměřuje zejména na minulost, manažerské účetnictví poskytuje informace pro porovnání skutečnosti se žádoucím stavem, respektive pro zhodnocení možných variant, které mohou v budoucnosti nastat.

Manažerské účetnictví zahrnuje nejen externí vztahy podniku a jeho okolí, ale také zobrazuje interní vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary a jejich procesy. Finanční účetnictví se zabývá pouze vztahy externími.

Rozdíl spočívá také ve skupinách uživatelů, které využívají informací jednotlivých druhů účetnictví. Informace finančního účetnictví jsou využívány externími uživateli, informace manažerského účetnictví interními uživateli.

Data finančního účetnictví jsou k dispozici i konkurenci, proto bývají často mnohé důležité informace předmětem „obchodního tajemství“, především faktory ovlivňující výsledky z prodeje. Na rozdíl manažerské účetnictví poskytuje velmi kvalitní, podrobné a strukturované informace o faktorech ovlivňujících výši zisku.

Vedení spolehlivého manažerské účetnictví by mělo zajišťovat, aby každé vnitřní uznání výnosu předávajícího útvaru bylo zároveň i převzetím nákladu nebo odpovědnosti za aktivum v odebírajícím středisku.

Manažerské účetnictví klade důraz na obsah, strukturu a podrobnost poskytovaných informací o nákladech, výnosech a rozdílu mezi nimi. Na rozdíl od finančního účetnictví je jeho hlavní odlišností rozdílné obsahové pojetí nákladů a výnosů, podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře, členěních a faktorech na ně působících. [4]

## **2.6. Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví**

Manažerské účetnictví je určeno pro rozhodování o možných budoucích alternativách činnosti spojených s dlouhodobým investičním rozhodováním, poskytuje komplexní informace pro vrcholové řízení, pro variantní rozhodování a informace pro zásadní změny činnosti např. v oblasti strategického marketingu, výzkumu a vývoje apod.

Vnitropodnikové účetnictví je chápáno jako účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo dříve rozhodnuto a podává informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů. Informace vnitropodnikového účetnictví jsou určeny pro operativní řízení, v návaznosti na taktické řízení, jsou důležité pro zhodnocení vlivu změn v množství a sortimentu výkonů dodávaných na trh. [1]

## **2.7. Vymezení pojmu nákladů a výnosů**

**Finanční účetnictví** definuje pojem **náklady** jako snížení ekonomického prospěchu podniku, jež má za následek úbytek aktiv, popř. zvýšení závazků, a který způsobí v daném období pokles vlastního kapitálu.

**Výnosy** jsou naopak chápány jako zvýšení ekonomického prospěchu způsobující růst aktiv, resp. snížení závazků, a jež vede k nárůstu vlastních zdrojů.

**Manažerské účetnictví** vyžaduje podstatně podrobnější informace o nákladech a charakterizuje **náklady** jako účelné, hodnotově vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů, které je účelově spojeno s podnikatelskou činností. Náklady jsou úzce spjaty s výkony, přičemž účelem je zhodnocení určitého ekonomického zdroje.

**Výnosy** představují hodnotově zobrazený prospěch, jenž podnik očekává od vynaložení nákladů v následujících obdobích. [4]

Kromě věcné podstaty nákladů je odlišná rovněž časová dimenze z pohledu finančního a manažerského účetnictví. **Ve finančním účetnictví** se náklady objevují v okamžiku vyčerpání jejich užitečnosti, stanou se např. dílčí částí výrobku prodaného zákazníkovi. Na rozdíl **v manažerském účetnictví** se náklady projeví v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, resp. vstupu, přičemž jeho důsledkem je změna struktury majetku, nikoliv jeho celkový úbytek. [9]

## 2.8. Členění nákladů

Způsob členění nákladů informačně odráží nákladový proces a je základním předpokladem efektivního řízení nákladů. Hlediskem třídění nákladů může být důvod, účel nebo cíl řízení a rozhodování podniku. Existuje několik způsobů, jakými je možné náklady klasifikovat do stejnorodých skupin, vždy na základě jejich společných určujících znaků a vlastností.

### 2.8.1. Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů poskytuje přehledné informace o tom, co, kdy, a od koho je spotřebováno. Lze určit, jaký konkrétní zdroj je spotřebován, od jakého dodavatele. Představuje také významnou vstupní informaci řízení dodávek materiálu, zásob, služeb a zaměstnanců.

V rámci druhového členění se náklady třídí podle účtů účtové skupiny 5 - Náklady, jedná se o problematiku finančního účetnictví. Náklady jsou členěny podle ekonomické podstaty využívaných zdrojů. [6]

- **Prvotní náklady** – jedná se o náklady, které jsou v podniku zachyceny poprvé;
- **Externí náklady** – vchází do aktivity podniku zvnějšku, k jejich vzniku dochází spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů;

- **Jednoduché náklady** – podoba jednoduchých nákladů je určena vynaloženým zdrojem a není možné je dělit na jednodušší složky.

Dle Fibírové (2011, s. 93) „je předností druhového členění nákladů bezprostřední vazba informací o výši vynaložených nákladů ve výsledovce a výdajů peněz spojených s hlavní výdělečnou činností ve sledovaném období v rozvaze, a to samozřejmě s ohledem na lhůty splatnosti a změny čistého pracovního kapitálu (výše pohledávek a zásob snižena o výši závazků z obchodního styku). Předností druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané výše vynaložených nákladů podniku.“

Naopak nevýhodou druhového členění nákladů je skutečnost, že není možná sumarizace nákladů podle jednotlivých činností podniku, nelze vyjádřit příčinu vynaložení nákladů, ani není možné zhodnotit racionalitu podnikatelských činností.

Tento způsob třídění nákladů zajišťuje základní kontrolu úplnosti informací vykazovaných v účetnictví nejen pro potřeby řízení a rozhodování uvnitř podniku, ale také pro potřeby daňových kontrol a ověřování účetních výkazů auditorem.

Od roku 2003 si mohou podniky v České republice zvolit sestavení Výkazu zisku a ztráty s druhovým členěním nákladů, nebo s účelovým členěním nákladů. Účetní jednotky sestavující účetní výkazy dle české účetní legislativy využívají zejména sestavení výsledovky s druhovým členěním nákladů, jejíž informace jsou podniky povinny zveřejňovat. Proto v případě použití účelového členění nákladů je nutné položky výsledovky s druhovým členěním nákladů uvést v příloze účetní závěrky. [1]

### **2.8.2. Kalkulační členění nákladů**

Jedním z typů účelového členění nákladů je kalkulační členění nákladů, které je vhodné pro výrobní střediska, jež vyrábí více druhů výrobků. Jedná se o přiřazování nákladů k určitému výkonu, popř. jeho části.

Pro zajištění údajů pro sestavení výsledných kalkulací je nutné členění na:

- **Přímé náklady** – je možné je přiřadit předmětu kalkulace přímo. Náklady, jež jsou vynaloženy ve spojitosti s určitým střediskem, kterému je možné tyto náklady jednoznačně přiřadit, nebo jsou bezprostředně spojené s daným druhem výkonu podniku. Může se jednat např. o:

- spotřebu materiálu souvisejícího s konkrétním výrobkem,
- odpis zařízení, které je určeno pouze pro výrobu jednoho druhu výrobku,
- mzdové náklady pracovníka pracujícího na jednom výrobku.

Přímé náklady nemusí mít zpravidla proporcionální charakter, především ostatní přímé náklady často obsahují fixní náklady, které se s rostoucím objemem výkonů nemění;

- **Nepřímé náklady** – nelze je přímo přiřadit předmětu kalkulace, jelikož se vztahují k více druhům výkonů nebo střediskům. Tyto náklady zajišťují průběh podnikatelského procesu účetní jednotky v širších souvislostech a jsou přiřazovány prostřednictvím klíčů, rozvrhových základů. Většinou se jedná o správní náklady podniku. [4, 6]

Přímé i nepřímé náklady odpovídají na otázky „jaký je příčinný vztah mezi daným výkonem a nákladem“ či „jak alokovat náklady kalkulační jednotci určitého výkonu“.

### 2.8.3. Účelové členění nákladů

Členění nákladů podle účelu, tzn. podle činností, které způsobují jejich vznik, slouží ke zhodnocení přiměřenosti spotřeby nákladů. Náklady jsou tedy sledovány podle účelu jejich vynaložení. Účelové členění nákladů představuje nejen problematiku vnitropodnikového účetnictví, ale také poskytuje data nutná pro účtování ve finančním účetnictví. Prostřednictvím tohoto třídění nákladů je možné stanovit racionální nákladový úkol, s nímž je výsledku srovnána skutečná spotřeba nákladů.

Členění nákladů podle jejich vztahu k operaci, aktivitě, činnosti, dílčí části procesu, jež vyvolává jejich vznik:

- **Náklady technologické** – souvisí s určitou kalkulační jednoticí, vznikají v konkrétním technologickém procesu při výrobě konkrétního výkonu. Bez jejich vynaložení nelze daný výkon vyrobit, příkladem může být spotřeba základního materiálu stanovené kvality, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení, odpis výrobního zařízení;
- **Náklady na obsluhu a řízení** – náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu technologie daného procesu, např. náklady na osvětlení, vytápění, úklid a ochranu budov, mzdy řídicích pracovníků. [5]



S řízením hospodárnosti nákladů souvisí členění na jednicové a režijní náklady. Jedná se o podrobnější členění nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení.

- **Jednicové náklady** – náklady vyvolané vytvořením každé konkrétní jednotky výkonu. Představují podstatnou část technologických nákladů, jejich výši lze stanovit prostřednictvím norem spotřeby, tzn. spotřeby materiálu, energie, práce, služeb, a ocenění příslušné naturální spotřeby;
- **Režijní náklady** – jejich výše se nemění přímo úměrně s množstvím provedených výkonů, nýbrž je spojena s technologickým procesem jako celkem. V případě režijních nákladů nelze definovat jejich bezprostřední vztah k dané jednici výkonu, představují společné náklady skupiny či druhu výkonů, útvarů. Režijní náklady stanoví rozpočet režijních nákladů, který může být sestaven pro konkrétní časové období, resp. pro plánovaný objem výkonů za dané období. Obsahují náklady na obsluhu a řízení i část technologických nákladů. Řídící pracovníci jsou odpovědní za vývoj a přiměřenost těchto nákladů. Příkladem může být mzda mistra za měsíc, náklady na vytápění, spotřeba pomocného materiálu, apod. [6, 10]

Výkaz zisku a ztráty s účelovým členěním nákladů nabízí svým uživatelům mnohem podrobnější informace o dosaženém zisku v daném období. Náklady vynaložené v rámci hlavní ekonomické činnosti jsou zachyceny v účetnictví ve výši, která je věcně a časově souměřitelná s výnosy plynoucími z prodeje. [1]

#### **2.8.4. Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů**

Tento způsob členění nákladů je úzce spojen s organizační strukturou podniku, resp. s rozdělením výroby na jednotlivé fáze či úseky, kde je možné vymezit pravomoc i odpovědnost. Využívá se v případě, kdy lze náklady a místo jejich vzniku přesně definovat. Jedná se o členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů, úseků, středisek. Vnitropodnikový útvar, ve kterém náklad vznikl, a útvar podniku, jenž za náklad odpovídá, však nemusí být shodné.

Základním krokem členění nákladů ve vztahu k vnitropodnikovým útvarům je rozdělení podle místa vzniku nákladů, na které v zápětí navazuje třídění podle odpovědnosti za jejich vznik.

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik napomáhá informačnímu zajištění potřebného k řízení odpovědnostních středisek. Vnitropodnikové útvary, ke kterým jsou náklady přiřazeny podle odpovědnosti, jsou označovány jako odpovědnostní střediska a řadí se sem středisko nákladové, výnosové, výdajové, ziskové, rentabilní a investiční.

- **Druhotné náklady** – tyto náklady se projeví na vstupu z pohledu účetní jednotky podruhé, vyplývají ze vztahu s jinými středisky. Poprvé je zaznamená středisko, jež určitý výkon vytvořilo, podruhé odebírající středisko;
- **Interní náklady** – charakterizují spotřebu vlastních vnitřních výkonů;
- **Složené (komplexní) náklady** – lze je z pohledu účetní jednotky dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány. [4]

Tento způsob členění nákladů je využíván v okamžiku, kdy je místo vzniku nákladů odlišné od místa, které vznik nákladů ovlivnilo a nese odpovědnost za jeho výši.

- **Ovlivnitelné náklady** – jsou kategorií manažerského účetnictví a představují náklady, které mohou pracovníci určité úrovně řízení ovlivnit;
- **Neovlivnitelné náklady** – náklady, na jejichž hodnotu pracovníci na dané úrovni řízení nemají vliv. [5]

### 2.8.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Tento typ třídění nákladů je podkladem pro řízení a rozhodování podniku, pro zhodnocení budoucích variant podnikání, je záležitostí manažerského účetnictví a nákladového controllingu.

Z hlediska závislosti výše nákladů na objemu výkonů existuje členění na náklady **fixní a variabilní**. Účetní jednotce podává významné informace o alternativách budoucího vývoje a odpovídá na otázku „jak se změní hodnota nákladů, výnosů a zisku, když se zvýší objem výroby daného produktu“. Zajišťuje podklady důležité pro tvorbu systému podnikových plánů, rozpočtů, pro kalkulaci nákladů výkonů apod.

**Fixní náklady** – náklady, které se nemění při změně množství prováděných výkonů v určitém časovém intervalu, nebo při změně využití výrobní kapacity. Byly vynaloženy za účelem zajistit výrobu a prodej produkce jako celku. Návratnost fixních nákladů je dána až určitým objemem prodaných výkonů a vyplývá z rozdílu mezi cenou a variabilními náklady.

Fixní náklady jsou spojeny s daným časovým obdobím, bývají vynaloženy v pravidelných časových intervalech, a to:

- **v měsíčním intervalu** – např. nájemné, platy řídících pracovníků, ostatní pravidelně se opakující služby,
- **k ročnímu období** – příkladem jsou licenční poplatky, pojištění apod. [1]

Členění fixních nákladů na **využité a nevyužité** úzce souvisí s využíváním kapacity, jež představuje maximální objem výkonů, který lze v daném časovém úseku vyprodukovat při daných fixních nákladech. Zatímco teoretická kapacita vyjadřuje maximální objem výkonů, kterého lze dosáhnout za optimálních podmínek, praktická kapacita bere v úvahu možné očekávané překážky v průběhu činnosti. Jelikož vlastností fixních nákladů je jejich nedělitelnost a neschopnost přizpůsobit svou výši skutečnému množství výkonů, je zmíněné členění pouze modelové. Přináší však informace potřebné pro řízení nákladů a zisku, a o rozsahu využití potenciálních zdrojů. Způsob výpočtu velikosti využitých a nevyužitých fixních nákladů je vymezen ve vzorcích 2.1 a 2.2.

- **Fixní náklady využité** – představují skutečné využití kapacity;
- **Fixní náklady nevyužité (volné)** – vyjadřují hodnotu fixních nákladů vztahující se k nevyužití kapacity. [1]

**Výpočet využitých a nevyužitých fixních nákladů:**

$$FN_N = (Q_M - Q_S) \cdot \frac{FN}{Q_M} \quad (2.1)$$

$$FN_V = Q_S \cdot \frac{FN}{Q_M} \quad (2.2)$$

$FN$  = fixní náklady

$FN_N$  = fixní náklady nevyužité

$FN_V$  = fixní náklady využité

$Q_S$  = skutečný objem výkonů

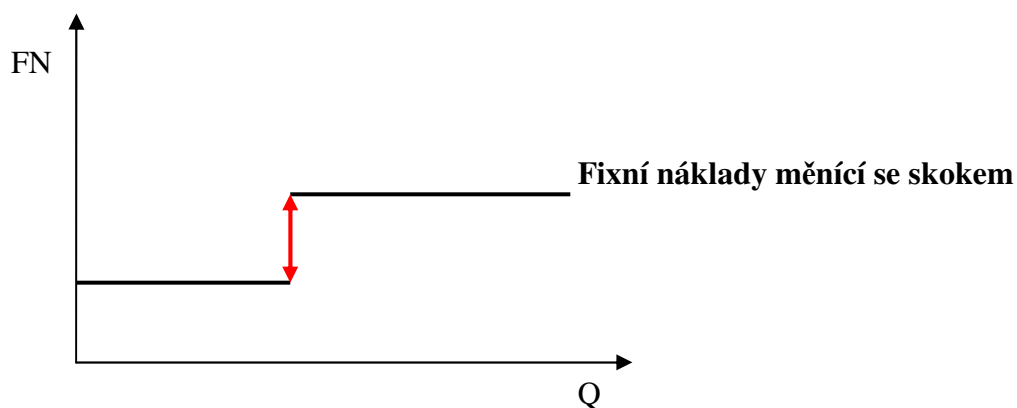
$Q_M$  = objem výkonů při maximálním využití výrobní kapacity

Z hlediska ovlivnitelnosti nákladů při snížení využití kapacity se fixní náklady dělí na:

- **Umrtné (utopené) fixní náklady** – výši umrtných nákladů nelze během podnikatelského procesu ovlivnit ani výrazným snížením jeho intenzity, jediné v případě takového investičního rozhodnutí jako je např. prodej výrobní linky. Jedná se o náklady vynaložené v souvislosti s nákupem budovy, výrobních zařízení či informačního systému, tzn. že jsou tyto náklady v mnohých případech vynaloženy ještě před zahájením podnikatelské činnosti. Mezi výdajem určeným k pořízení příslušného majetku a jeho zobrazením se v nákladech existuje relativně dlouhý časový interval;
- **Vyhnutelné fixní náklady** – při zásadním omezení využití kapacity lze výši těchto nákladů snížit. Vyhnutelnými náklady jsou časové mzdy zaměstnanců či náklady na osvětlení a vytápění, sníží-li se poptávka po daných produktech. Z časového hlediska mají užší vazbu s výdaji potřebnými na jejich úhradu. [5]

Jelikož fixní náklady v daném časovém intervalu využití kapacity nezávisí na objemu produkce, podniky vyvíjí snahu využít maximálně danou kapacitu. Při zvyšujícím se množství výkonů, které jsou na zvolené kapacitě provedeny, klesá podíl fixních nákladů na jednotku. Kapacita ekonomických zdrojů je však omezená, dojde-li k překročení maximálního množství výkonů možného vyrobit na určité kapacitě, je nutné stávající kapacity rozšířit, a dochází **ke skoku** fixních nákladů jak v absolutní výši, tak fixních nákladů připadajících na jednotku výkonu. Případný skok fixních nákladů zachycuje graf 2.1. [4]

**Graf 2.1: Fixní náklady měnící se skokem**



$FN$  = fixní náklady v Kč

$Q$  = množství výkonů v ks

Zdroj: (Mruzková, 2006) – vlastní zpracování

Další možností rozdělení fixních nákladů je členění na:

- **Fixní náklady vyvolané způsobem zajištění činnosti** – zahrnují takové fixní náklady, jejichž výše není neměnná a jejichž vývoj určují faktory ovlivnitelné i neovlivnitelné účetní jednotkou. Typickým příkladem jsou náklady na obsluhu a řízení;
- **Fixní náklady, o jejichž vynaložení rozhoduje vedení podniku** – nejsou vynaloženy v souvislosti s vlastním vytvořením výkonu, mohou být uskutečněny pouze jednorázově, ale i opakovaně. Tyto náklady jsou snadno ovlivnitelné, je možné i zabránit jejich vzniku, např. náklady spojené s reklamou, propagací, vzděláváním, výzkumem a vývojem atd.;
- **Fixní náklady vynakládané pravidelně a opakovaně v konstantní výši** – náklady související s využíváním majetku, jako jsou časové odpisy či nájemné. Jsou charakteristické svou konstantní výší, kterou lze jen velmi obtížně ovlivnit. [1]

Podle příčiny vynaložení lze fixní náklady rozdělit na:

- **Běžné** – jedná se např. o odpisy či nájemné;
- **Před založením podniku a zahájením výroby** – pořízení výrobních zařízení a jiné technologie, zaškolení pracovníků, rekonstrukce apod.;
- **Po ukončení podnikání** – náklady vynaložené pro účely likvidace, rekultivace. [3]

Některé literatury uvádějí mimo jiné členění fixních nákladů na:

- **Čisté fixní náklady**, jejichž výše se v průběhu času nemění;
- **Fixní náklady s periodickým kolísáním**, které ovlivňuje faktor času;
- **Fixní náklady s trendem** – hodnota nákladů závisí na sezónnosti, na ročním období roku. [11]

**Variabilní náklady** – náklady měnící se za určité období v závislosti na změně objemu výkonů. Souvisejí s uskutečněním každé jediné jednotky výkonu. Je-li jednotková cena produktu vyšší než úroveň variabilních nákladů, je jejich návratnost zaručena každou prodanou jednotkou.

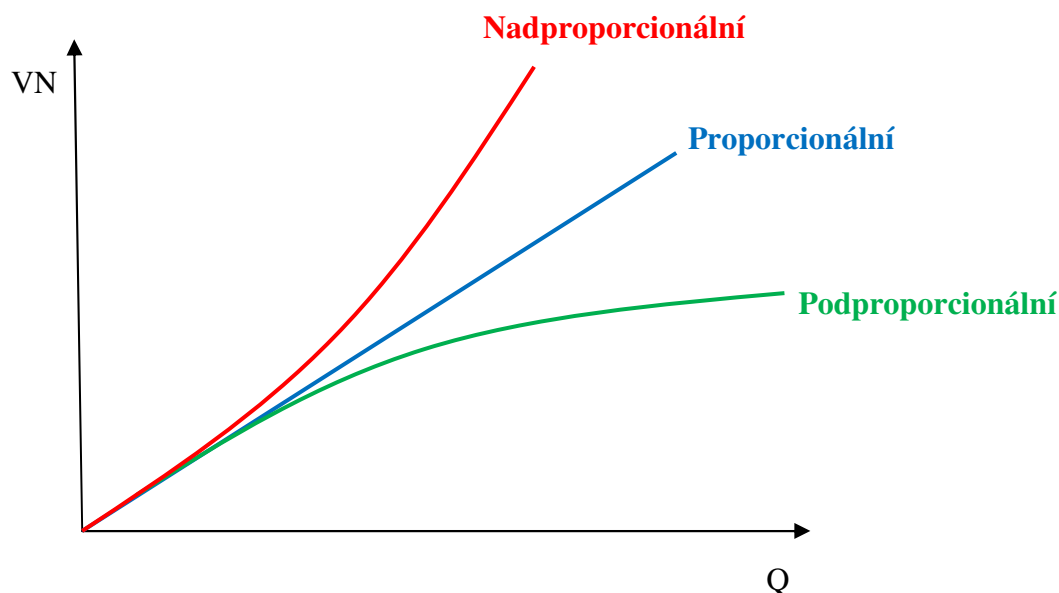
- **Proporcionální variabilní náklady** – přímo úměrně závisí na množství prováděných výkonů. Jsou způsobeny každou jednotkou produkce, jednotkové náklady jsou vždy konstantní. Představuje část variabilních nákladů, která je pro účetní jednotku nejsnáze

měřitelná. Tvoří ji jednicové náklady, např. spotřeba materiálu, jenž je podstatou produktu nebo režijní náklady určené na opravu automobilů způsobenou ujetými kilometry;

- **Podproporcionální variabilní náklady** – v absolutní výši roste jejich hodnota pomaleji než objem produkce, podíl na jednotku vždy klesá. Často obsahují fixní i proporcionální složku, mají tedy smíšený charakter. Jejich příkladem může být spotřeba elektřiny, pomocného materiálu či náklady na opravy a údržbu strojního zařízení;
- **Nadproporcionální variabilní náklady** – v absolutní výši rostou naopak rychleji než počet prováděných výkonů. Příčinou rychlejšího růstu bývá působení dalších faktorů než jen objemu produkce na vývoj variabilních nákladů. Jedná se např. o mzdové náklady za práci přesčas z důvodu zvýšeného objemu výroby, zvýšené náklady na opravy a údržbu výrobních zařízení způsobené dlouhodobým používáním apod. [5]

Vývoj celkových proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních variabilních nákladů, včetně průběhu těchto nákladů vyjádřených na jednotku, znázorňují grafy 2.2, resp. 2.3.

**Graf 2.2: Průběh celkových variabilních nákladů**

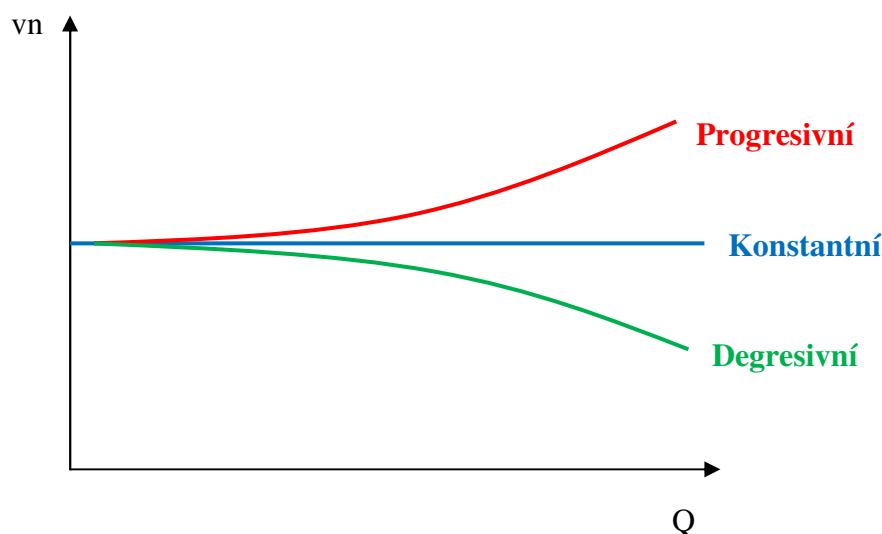


$VN$  = variabilní náklady v Kč

$Q$  = množství výkonů v ks

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

**Graf 2.3: Průběh jednotkových variabilních nákladů**



$vn$  = variabilní náklady na jednotku výkonu v Kč

$Q$  = množství výkonů v ks

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

Vyskytují se však i nákladové položky, které mohou mít charakter jak fixních, tak variabilních nákladů, např. odpisy. Lineární časové odpisy představují fixní náklad, zatímco výkonové odpisy vyjadřují náklad variabilní. Může také nastat situace, kdy účetní jednotka považuje mnohé náklady za fixní, i když svými vlastnostmi odpovídají spíše variabilním nákladům. Jedná se zejména o náklady, u nichž není snadné zjistit vztah k objemu produkce nebo jejich hodnota není pro podnik významná. Příkladem jsou náklady na cestovné, na reprezentaci či náklady na telefonování. [1]

**Smíšené náklady (semivariabilní náklady)** – jsou tvořeny fixními i variabilními náklady, typickým příkladem jsou celkové náklady podniku. Smíšené náklady mohou mít lineární, podproporcionální nebo neproporcionální charakter.

Podle toho, zda je výše nákladů ovlivněna danou možností řešení rozhodovací úlohy, je možné dělení na:

- **Relevantní náklady** – náklady významné z pohledu konkrétního rozhodnutí, při zvolení dané varianty rozhodnutí se náklady ve vztahu k původní variantě mění;
- **Irelevantní náklady** – nevýznamné z hlediska určitého rozhodnutí, změna varianty rozhodnutí nemá na jejich výši vliv.

S rozdělením nákladů na relevantní a irelevantní souvisí další třídění na:

- **Rozdílové náklady** – rozdíl nákladů před realizací zvolené varianty řešení úlohy, o níž se rozhodovalo, a po ní. Své uplatnění nacházejí zejména při rozhodování, zda „vyrobit či koupit“; [2]
- **Oportunitní náklady** – omezenost ekonomických zdrojů způsobuje, že spotřebou určitého ekonomického zdroje pro potřeby zhodnocení v jedné ekonomické činnosti není možné jeho využití jiným způsobem. Oportunitní náklady představují „ušlé výnosy“, o něž přichází účetní jednotka v důsledku neuskutečnění konkrétní alternativy dalšího vývoje. Jsou využívány především při řešení investičních záměrů, jak krátkodobých, tak dlouhodobých, optimalizace sortimentu, o teorii oportunitních nákladů se opírají také metody využívané při rozhodování o budoucí kapacitě. [5]

S relevantními náklady dále souvisí:

- **Imputované náklady** – imputované náklady mají vliv na výsledky účetní jednotky v širších souvislostech z důvodu uplatnění určitého rozhodnutí, např. vyšší daň z příjmů, popř. schopnost zhodnotit rozdílový zisk;
- **Odložené náklady** – vyjadřují složitě vyčíslitelné dopady zvoleného rozhodnutí, které má vliv na podnikatelskou činnost v dlouhodobém horizontu. Příkladem může být úvaha o možných reakcích zákazníků, kteří by získali informace o tom, že je daný sortiment možné získat za určitých okolností za mnohem nižší cenu, než je uváděna na trhu. [4, 5]

Další druhy nákladů, jež jsou významné pro potřeby rozhodování:

- **Náklady vázané k rozhodnutí** – jedná se o náklady, které sice prozatím nebyly vynaloženy, a nedošlo ke spotřebě zdrojů podniku, ale o jejichž vynaložení a spotřebě již bylo rozhodnuto. Problematika nákladů vázaných k rozhodnutí je důležitou součástí strategického řízení nákladů, klade důraz na vyhodnocení přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit. O velké části nákladů, až 90 % nákladů, je rozhodnuto již ve fázi výzkumu, vývoje, návrhu a technické přípravy produktu. V této etapě se rozhoduje o zásadních vlastnostech produktu, o způsobu jeho tvorby, distribuce a o budoucích nákladech produktu.



- **Skutečně vynaložené náklady** – představují skutečné čerpání a spotřebu zdrojů účetní jednotky; jehož průběh je rovnoměrným způsobem rozložen po celý životní cyklus produktu. [10]

### 2.8.6. Členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě

Základním hlediskem členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě je zkoumání souvislostí, zda vynaložené náklady zvyšují nebo snižují hodnotu provedených výkonů z pohledu zákazníka podniku. Zahrnují zejména:

- **Náklady přidávající hodnotu** – jedná se o náklady, které bezprostředně ovlivňují hodnotu výkonu pro zákazníka. Představují je takové náklady, jež jsou zákazníkovi zřejmé, vytváří důvěru a dobrou zkušenost. Mezi zákazníkovi zřejmé náklady patří zejména spotřeba materiálu, vývoj, příprava a záběh výroby, distribuce a jiné služby zákazníkům. Náklady přidávající hodnotu je možné dále zkoumat podle časového období, v němž hodnotu přidávají, zda v období vynaložení nákladu nebo až v následujícím období. Další rozdělení lze provést z hlediska, zda se náklad v hodnotě výkonů promítne:
  - jednorázově,
  - krátkodobě,
  - dlouhodobě;
- **Náklady nepřidávající hodnotu** – k hodnotě výkonu mají neutrální vztah. Je možné je dále rozdělit na:
  - náklady vyhnutelné,
  - náklady nevyhnutelné;
- **Náklady snižující hodnotu** – z pohledu zákazníka tyto náklady snižují hodnotu provedeného výkonu. [10]

### 2.9. Členění výnosů

Položky výnosů jsou využívány při výpočtu skutečného výsledku hospodaření, při vytváření rozpočtu výsledku hospodaření, při sestavování kalkulací, popř. při zjišťování odchylek mezi skutečnými a plánovanými výnosy a hledání jejich příčin. Z těchto důvodů je členění výnosů stejně významné, jako členění nákladů.

### 2.9.1. Druhové členění výnosů

Druhové členění výnosů alokuje jednotlivé výnosy do stejnorodých skupin podle druhů. Poskytuje údaje důležité k výpočtu celkových výnosů podniku za dané účetní období. Je záležitostí finančního účetnictví, v účtovém rozvrhu jsou výnosy rozděleny, pro účely zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře, na výnosy provozní, finanční a mimořádné. Přestože finanční a mimořádné výnosy nevznikají přímo prodejem výkonů, jsou rovněž předmětem hlavní ekonomické činnosti. K jednotlivým účetním skupinám je následně možné přiřadit jednotlivé výnosové druhy.

- **Provozní výnosy (účtová skupina 60, 61, 62, 64)** – evidují tržby za vlastní výkony a zboží, změny stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné provozní výnosy. Tyto výnosy bezprostředně souvisí s prodejem výkonů;
- **Finanční výnosy (účtová skupina 66)** – obsahují např. výnosy plynoucí z finančního majetku a z prodeje cenných papírů a podílů;
- **Mimořádné výnosy (účtová skupina 68)** – zahrnují výnosy plynoucí z mimořádných transakcí vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, i výnosy z mimořádně se vyskytujících událostí. [15]

### 2.9.2. Účelové členění výnosů

Účelové členění výnosů poskytuje účetní jednotce informace, při jaké činnosti výnosů dosáhla. Vyjadřuje bezprostřední vztah k realizovaným činnostem, které lze detailněji kvalifikovat na jednotlivé výkony. [11]

### 2.9.3. Členění výnosů podle místa vzniku a odpovědnosti

Výnosy výrobních útvarů jsou charakterizovány nejen jejich provedenými výkony, ale také výkony nedokončenými. V případě zásobovacích a správních středisek výnosy tvoří služby poskytované dalším střediskům.

Stejně jako u nákladů je možné také třídění výnosů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik, jež zajišťuje informace, kde konkrétní výnos vznikl a informace potřebné k řízení odpovědnostních středisek. Pro externí i interní výnosy je charakteristický účelový vztah k výkonům podniku.

- **Externí výnosy** – představují výnosy, které vznikají v souvislosti s prodejem výkonů okolí podniku, externím odběratelům. Syntetické účty v účtové třídě 6 – Výnosy tvoří základ pro třídění externích výnosů:
  - výnosy za vlastní výkony a zboží,
  - přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby,
  - aktivace vnitropodnikových služeb, aktivace majetku a zboží, vytvořeného ve vlastní režii,
  - jiné provozní výnosy,
  - finanční výnosy,
  - mimořádné výnosy;
- **Interní výnosy** – souvisí s výkony provedenými vnitropodnikovými útvary, tzn. že vznikají z dodávek střediskových výkonů do jiných středisek. Jsou zachyceny:
  - *ve výrobních střediscích*, kde se jedná především o převod:
    - režie představující úhradu režijních nákladů útvaru, do nákladů takových výkonů účetní jednotky, na jejichž výrobě se útvár podílel,
    - nákladů řídicích středisek výroby, jako úhrada režijních nákladů střediska, do nákladů výrobních útvarů;
  - *ve správních střediscích*, v nichž jde o převod správní režie chápaného jako ocenění vnitřního výkonu spočívající v procesu řízení, nebo interní penále;
  - *v obslužných střediscích*, které dodávají vnitropodnikové výkony dalším útvarům. Zahrnují např. energetické, dopravní a údržbářské výkony. [2]

#### 2.9.4. Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu činnosti

Z hlediska závislosti hodnoty výnosů na objemu prodaných produktů mohou mít výnosy variabilní, fixní, popř. smíšený charakter.

- **Variabilní charakter** – výše výnosů souvisí s objemem prodaných výkonů. V krátkém období se zpravidla vyvíjejí proporciálně, jelikož cena výrobků a služeb je stálá. Vývoj výnosů však může být i podproporcionální, příčinou je poskytování slev při nákupu daného množství produktů;

- **Fixní charakter** – jejich výše není závislá na množství prodaných výkonů. Jedná se o tzv. „paušály“, např. stálý plat, hrazený za nájem elektroměru prostřednictvím distribuční společnosti, která zprostředkovává elektrický proud;
- **Smišený charakter** – celková hodnota výnosů se skládá z variabilní i fixní části. [11]

### 2.9.5. Členění výnosů z hlediska rozhodování

Pro zajištění potřeb rozhodovacích procesů je možné výnosy dělit na:

- **Relevantní výnosy** – jejich výše je ovlivněna různými možnostmi rozhodování;
- **Irelevantní výnosy** – výše irelevantních výnosů je shodná pro různé varianty rozhodování;
- **Imputované výnosy** – jedná se o výnosy, které jsou připisované konkrétnímu rozhodnutí. [11]
- **Oportunitní výnosy** – vyjadřují náklady, kterým se účetní jednotka vyhýbá, jelikož nezvolí určitou alternativu dalšího vývoje.

### 3. Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

Dle platné legislativy lze vnitropodnikové účetnictví vést několika způsoby, a to prostřednictvím:

- **Jednookruhové organizace účetnictví** – zajišťuje informační potřeby externích uživatelů i managementu využitím analytického členění jednotlivých syntetických účtů, zejména k účtovým třídám 5 – Náklady, 6 – Výnosy a k zásobám vlastní výroby;
- **Dvouokruhové organizace účetnictví** – existují dva relativně samostatné okruhy, které poskytují informace svým skupinám uživatelů, resp. okruh finančního účetnictví externím uživatelům, okruh vnitropodnikového účetnictví managementu. Účetní okruhy jsou vzájemně propojeny pomocí:
  - **Spojovacích účtů** – převádí jednotlivé částky z okruhu finančního účetnictví do vnitropodnikového, např. se jedná o spojovací účty k nákladům, k výnosům či k zásobám;
  - **Rozdílových účtů** – slouží k účtování odlišného ocenění převáděných nákladů a výnosů v samostatných okruzích;
- **Popř. kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetnictví.** [2]

V průběhu rozhodování o zavedení jednookruhové nebo dvouokruhové soustavy je nutné zohlednit faktory:

- úroveň obsahové odlišnosti obou organizací účetnictví,
- optimalizace nákladů v procesu zpracování prvotních dokladů.

Je důležité posoudit, jak náročné je oddělení informací pro jednotlivé uživatele. Jednookruhová organizace účetnictví je vhodná v případě, že lze potřeby vnitropodnikového účetnictví zabezpečit podrobnějším zobrazením údajů za účetní jednotku jako celek. Jsou-li informační potřeby externích a interních uživatelů zásadně odlišné, např. z hlediska rozdílného vymezení, popř. ocenění aktiv a pasiv, je vhodnější zavedení dvouokruhové organizace účetnictví.

Potřeby uživatelů ovlivňují zejména:

- **obsah informací**, jaké problematiky se týkají, jejich vypovídací schopnost, členění, přesnost,
- **formu informací**, tzn. objem, srozumitelnost, jasnost a užitečnost informací,

- **časovou orientaci informací**, resp. kdy se konkrétní informace zjišťují, mění, aktualizují apod. [1]

### 3.1. Jednookruhová organizace účetnictví

Jednookruhová účetní soustava zachycuje náklady a výnosy prostřednictvím vnitropodnikových útvarů, hospodářských středisek, v analytické evidenci účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy. Základem jednookruhové účetní soustavy je systematická analytická evidence z pohledu věcné náplně účtů i podle daných útvarů a výkonů.

Forma jednookruhové účetní soustavy využívá jediného okruhu analytických účtů se společným výsledkem hospodaření. Její využití je vhodné v případě, že se informace určené pro potřeby uživatelů liší jen stupněm podrobnosti při zobrazení zkoumaných veličin, nikoliv ve vymezení jejich obsahu či způsobu ocenění. Je výhodnější ve zpracování, avšak z důvodu vyskytující se rozdílnosti v obsahu, je velmi těžké obě skupiny informací oddělit z hlediska uživatelů. Vícenásobné ocenění spojené s jednookruhovou organizací účetnictví je založeno na oceňovacích rozdílech, které se vztahují k jedinému majetkovému účtu. Poté je nutné zvážit, jaký účet oceňovacích rozdílů bude zveřejněn pro účely externích uživatelů a který bude určen pouze pro vedení podniku.

Při výpočtu výsledku hospodaření je důležité rozlišit, které konkrétní účty ovlivní výsledek hospodaření finančního účetnictví a zároveň nákladového účetnictví, popř. pouze jeden z nich. **Účty vnitropodnikových (interních) nákladů a výnosů** slouží k zachycení vztahů uvnitř dané podnikové struktury, nikoliv pro účely finančního účetnictví. Neovlivňují úroveň zisku účetní jednotky jako celku, nýbrž jsou zahrnuty do výpočtu vnitropodnikových výsledků hospodaření. Interní náklady jsou zahrnuty v rámci účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů, interní výnosy jsou obsaženy ve skupině 69 – Převodové účty. Účetní jednotky převážně využívají účtů 599 – Interní (druhotné) náklady a 699 – Interní (vnitropodnikové) výnosy, mají však možnost uplatnit i jiné číselné označení. Saldo účtů 599 a 699 je tedy nulové. [4]

Schéma 3.1 zobrazuje spojitost finančního a vnitropodnikového účetnictví, schéma 3.2 rozdělení podkladů určených pro interní a externí uživatele.

### Schéma 3.1: Propojení finančního a vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: (Fibírová, 2011) – vlastní zpracování

Informace jsou mezi okruhy předávány na základě společných účetních dokladů, vzniká společný výsledek hospodaření.

### Schéma 3.2: Údaje poskytované účetní jednotkou pro účely daných skupin uživatelů



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

## 3.2. Dvouokruhová organizace účetnictví

Z hlediska uživatelů se jedná o výhodnější formu vedení nákladového účetnictví. V zemích kontinentální Evropy je formální stránka účetnictví na rozdíl od zemí anglosaských přísněji regulována. Dle ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech jsou účetní jednotky povinny při aplikaci dvouokruhové soustavy účetnictví využít spojovací účty a začlenit je do svého účtového rozvrhu. Při stanovení nákladů ve finančním účetnictví je primární druhové

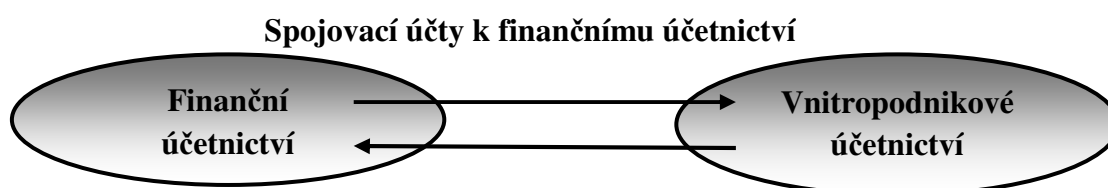
členění nákladů. Informace manažerského účetnictví neslouží pouze pro účely řízení podniku, ale také jako průkazný podklad potřebný pro ocenění nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů zachycených ve finančním účetnictví.

Jsou vytvořeny dva relativně oddělené účetní okruhy určené pro jednotlivé skupiny uživatelů, tzn. uživatelsky diferencované. Pro zachycení nákladů a výnosů samostatného okruhu slouží účtová třída 8. a 9. Nejčastěji si účetní jednotky zvolí pro sledování nákladů účtovou třídu 8. a pro zobrazení výnosů účtovou třídu 9. Konkrétní číslování účtů vnitřního okruhu není legislativou definováno, obsahovou náplň si zvolí účetní jednotka sama v rámci účtového rozvrhu. Vzájemné vazby jsou zajištěny prostřednictvím:

- **Spojovacích, popř. rozlišovacích účtů**, jež zachycují průběh informací mezi okruhy. Zaznamenávají takové transakce, které jsou zachyceny ve finančním účetnictví a zároveň jsou součástí účetnictví vnitropodnikového. Slouží ke kontrole správnosti a dodržení podvojnosti a souvztažnosti v účetnictví. Nejběžnějšími jsou spojovací účty k nákladům, výnosům, aktivaci výkonů podniku, zásobám apod.
- **Účtů rozdílů**, které představují způsob zobrazení operací z obou hledisek. Některé transakce jsou v obou okruzích zachyceny rozdílným způsobem a právě prostřednictvím těchto účtů je možné vzniklé rozdíly zobrazit a kvantifikovat. Účty rozdílů zvyšují informovanost vrcholového vedení podniku, které po zjištění konkrétních důvodů vzniku rozdílů má možnost při změnách ekonomických podmínek vyvodit vhodná opatření. Specifické číselné označení účtů rozdílů zabezpečuje přístup k informacím pouze pro účely vrcholového vedení, nikoliv pro potřeby nižších úrovní řízení. [1, 4]

Schéma 3.3 znázorňuje vzájemný vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví, schéma 3.4 souhrnné informace poskytované jednotlivým uživatelům.

**Schéma 3.3: Oddělení finančního a vnitropodnikového účetnictví**



Zdroj: (Fibírová, 2011) – vlastní zpracování



Výměna informací probíhá prostřednictvím samostatných účetních dokladů a vznikají dva samostatné výsledky hospodaření, resp. výsledek hospodaření finančního účetnictví a výsledek hospodaření vnitropodnikového účetnictví.

**Schéma 3.4: Informace poskytované interním a externím uživatelům**



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

### **3.3. Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví**

V praxi se nejčastěji využívá kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetních informací. Tato forma vedení účetnictví nejlépe vystihuje vazbu mezi obsahovou uživatelskou rozdílností a nutností zpracovatelsky sjednotit sběr prvotních účetních podkladů. Účetní jednotka využívá jednookruhovou organizaci účetnictví a samostatný účetní okruh slouží ke sledování jedné nebo více druhů ekonomických činností. [4]

*Zatímco jednookruhová účetní soustava je využívána zejména v podnicích s méně členitou vnitropodnikovou strukturou, popř. s malým sortimentem výroby, dvouokruhová soustava účetních informací je aplikována především v podnicích s bohatě členěnou vnitřní strukturou, či s širokým sortimentem produkce. Přestože je vedení dvouokruhové účetní soustavy náročnější, domnívám se, že ve společnostech, v nichž je zdůrazněna významná úloha rozhodovacích procesů, může být pro interní uživatele vhodnějším zdrojem potřebných informací.*

### 3.4. Odpovědnostně orientované účetnictví

Nákladové účetnictví může být orientováno na linii útvarovou, neboli odpovědnostní, v níž účetní jednotka sleduje, ve kterém vnitropodnikovém středisku daný náklad vznikl. Odpovědnostní účetnictví se zabývá otázkou „jakým způsobem k ekonomickým výsledkům podniku přispívají daná odpovědnostní střediska“. Poskytuje potřebné informace pro řízení po linii vnitropodnikových středisek. Odpovědnostní účetnictví slouží k:

- posouzení, jaký je podíl jednotlivých vnitropodnikových útvarů na celkovém výsledku hospodaření podniku,
- stanovení úkolů jednotlivým útvarům,
- motivaci pracovníků daných útvarů při plnění zadaných úkolů,
- hodnocení skutečných výsledků.

Účetní jednotka však musí nejprve definovat oblasti, které mají možnost dané útvary, popř. pracovníci, ovlivnit svým výkonem v rámci svěřené pravomoci a odpovědnosti, vymezit úlohy, které mají být v určité oblasti splněny a stanovit přínos pracovníků, resp. útvarů, k dosaženým výsledkům podniku dle úrovně splnění zadaných úloh. Zároveň je nutné hlavní cíle společnosti rozdělit na konkrétní dílčí cíle, které budou ovlivnitelné jednotlivými vnitropodnikovými středisky a pracovníky, kteří je plní. Na základě kontroly dílčích cílů se vyjádří dopady na celkové výsledky a odpovědnost pracovníků a středisek za ně. Po provedení analýzy a vyhodnocení výsledků jsou stanoveny odměny a další formy motivačních kritérií. [5]

Odpovědnostně orientované účetnictví je zaměřeno na hospodárnost výkonů. Je aplikováno při zachycení druhotných nákladů v účetnictví, jejichž ocenění je stanoveno na základě předem stanovených nákladů. Předávající středisko má možnost srovnání skutečných nákladů s žádoucím, plánovaným stavem a zhodnotit, zda byl druhotný výkon uskutečněn racionálně. Zároveň poskytuje v odebírajícím útvaru srovnatelné podmínky k vyjádření hospodárnosti. Předem stanovené ocenění je zohledněno o významné hodnoty odchylek v rámci nebo mimo účetní systém.

Jeho využití je především v hromadné a sériové výrobě, kde je délka výrobního cyklu poměrně krátká a vyžaduje se předběžné vymezení nákladového úkolu. Nákladový úkol je průběžně kontrolován, sledují se vzniklé odchylky na místech, v nichž se uskutečňují důležité výrobní činnosti. [4]

### 3.5. Výkonově orientované účetnictví

Orientace nákladového účetnictví může být rovněž zaměřena na linii výkonovou, kde se zkoumá vztah nákladů ke konkrétním výkonům. Hlavním cílem výkonového účetnictví je zhodnotit náklady, zisk, marži a ostatní hodnotové kategorie jednotlivých výrobků, prací a služeb, jež jsou předmětem podnikatelské činnosti. Odpovídá na otázku „jaký je přínos konkrétních výkonů k celkovému zisku podniku“. Zajišťuje důležité podklady pro řízení po linii výkonů a napomáhá při řešení rozhodovacích úloh souvisejících s:

- optimální strukturou sortimentu výroby,
- strukturou dílčích produktů uskutečňovaných ve vlastní režii, popř. naopak pořizovaných od externích dodavatelů,
- určením ceny výkonů,
- problematikou rozhodování při stávající kapacitě, resp. o budoucí kapacitě.

Zvolená struktura, obsahová náplň a způsob uspořádání výkonového účetnictví jsou dány charakterem podnikatelského procesu, formami evidence a kalkulace, jež jsou podnikem využívány. [5]

Zjištěné prvotní náklady v jednotlivých vnitropodnikových střediscích jsou zobrazeny v jejich skutečné výši. Důraz je rovněž kladen na místo spotřeby nákladů, resp. jsou náklady nejprve zohledněny podle místa vzniku, a na určení, zda jde o přímou či nepřímou vazbu nákladů k výkonům podniku. Odpovědnost za vzniklé náklady je určena na základě spojitosti místa vzniku a odpovědnosti za vznik. Jestliže se místo vzniku nákladů a odpovědnosti za ně shoduje, odpovědnost je zachycena přímo v účetním systému, v opačném případě je odpovědnost sledována mimo něj.

Na základě vzniklých rozdílů mezi skutečnou hodnotou nákladů a plánovou kalkulací jsou stanoveny odchylky na účtech oceňovacích rozdílů, které jsou nástrojem řízení a vymezují úsporu či naopak překročení předem stanovených nákladů.

Výkonově orientované účetnictví je vhodné využít v případě, že přímé náklady na materiál, jehož pořizovací cena se mění, představují podstatnou část nákladů prodávaného výkonu. Je využíváno také v individuálních kusových výrobcích, jejichž výrobní cyklus je dlouhý a jejichž předběžný nákladový úkol je značně těžké stanovit. [4, 6]

### 3.6. Kombinace odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví

Účetní systémy obsahují v současné době čím dál častěji prvky odpovědnostního i výkonového účetnictví. Avšak v rámci jednoho účetního systému je možná kombinace

odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví pouze v jednoduchých podmínkách výroby.

O organizaci nákladového účetnictví rozhoduje účetní jednotka sama. Mezi faktory ovlivňující volbu orientace vnitropodnikového účetnictví patří zejména:

- složitost podnikatelského procesu,
- rozsah pomocných a obslužných činností,
- opakovanost a pravidelnost výroby,
- délka výrobního cyklu,
- proporce přímých, popř. nepřímých nákladů. [1]

*Výkonové účetnictví je využíváno především v podnicích se zakázkovou výrobou, v nichž je kladen důraz na sledování nákladů ve vztahu k výkonům. Odpovědnostní účetnictví je vedeno většinou ve středních podnicích, jejichž rozsáhlá organizační struktura vede k rozdělení na hospodářská střediska, která umožňují zachytit náklady ve vztahu k vnitropodnikovým útvarům. Kombinace odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví je dle mého názoru nejvhodnějším způsobem orientace vnitropodnikového účetnictví, který je však možné aplikovat pouze pomocí vyspělých softwarů, resp. ERP softwarů.*

### 3.7. Organizační struktura podniku

Organizační struktura společnosti definuje věcnou náplň činnosti dílčích prvků a vztahy mezi nimi. Jednotlivé činnosti klasifikuje takovým způsobem, aby bylo efektivně zajištěno splnění cílů podniku. Její uspořádání je v pravomoci účetní jednotky a je zobrazena ve formě organizačního schématu. Bývá vymezena ve směrnících účetní jednotky, je nezbytná pro určení pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových útvarů i pro jejich věcné řízení. Faktory ovlivňující sestavení organizační struktury:

- charakter a složitost tvorby produkce,
- rozsah aktivit účetní jednotky,
- dostupnost a efektivnost vstupních zdrojů pro zajištění podnikatelské činnosti,
- forma distribuce výkonů svým zákazníkům.

V organizační struktuře se rozlišují se vertikální a horizontální vazby mezi vnitropodnikovými středisky. **Horizontální vazby** vyjadřují nejen dělbu činností mezi střediska, ale také znázorňují i případné kooperační vztahy. Rozsah **vertikálních vazeb** naopak závisí na míře centralizace, popř. decentralizace a odpovědnosti na dílčích úrovních

řízení podniku. Zásadní odlišnosti vznikají v metodě řešení pravomoci a odpovědnosti ve vztahu účetní jednotky a jejího okolí. **Centralizace** je forma řízení, při níž je podstatná část pravomoci a odpovědnosti přidělena vrcholovému vedení. Nižším úrovním řízení jsou svěřeny jen výkonné funkce a úkoly, při jejichž přesném plnění mají jen malou schopnost samostatného rozhodování. Naopak **decentralizace** představuje svěřením pravomoci a odpovědnosti nižším úrovním řízení. Řídící pracovníci podřízených útvarů mohou uplatnit svůj iniciativní přístup při řešení konkrétních úloh a mají velkou možnost autonomního rozhodování. Nadřízené útvary pouze vymezí obecné podmínky a pravidla pro jejich splnění. [1]

### 3.8. Ekonomická struktura podniku

Stanovení ekonomické struktury má úzkou spojitost s organizační strukturou, navíc využívá efektivní hodnotové nástroje v oblasti motivace odpovědnostního řízení. Prvky ekonomické struktury tvoří odpovědnostní střediska, která mají zájem na dosahování výsledků a cílů podniku.

Ekonomická struktura nemusí být vždy shodná se strukturou organizační, jelikož stanovení středisek z hlediska odpovědnosti může být odlišné od jejich věcného vymezení. [1]

### 3.9. Vnitropodniková střediska

Vznik vnitropodnikových útvarů je spojen s dělbou práce v rámci podniku, kdy jsou jednotlivým střediskům přiděleny ekonomické zdroje nezbytné pro výkon jejich činnosti. Je nezbytné, aby byl podnik rozdělen na jednotlivá střediska beze zbytku, přičemž stanovení středisek bývá zpravidla záležitostí pracovníků ekonomického oddělení. O přesném počtu a rozsahu středisek, jejich nadřízenosti a podřízenosti, rozhoduje účetní jednotka na základě daných podmínek, zejména zohledňuje druh a organizaci podnikové činnosti, druh a organizaci technologického procesu, typ výroby apod. Účetní jednotka zřizuje hospodářské středisko, je-li jejím záměrem zobrazení nákladů a výnosů na stanovenou činnost nebo provozní celek. Vnitropodniková, hospodářská střediska charakterizují konkrétní činnosti, vyjadřují účelové členění nákladů. Celkové množství práce je rozděleno mezi konkrétní útvary, popř. pracovníky.

Hospodářské středisko je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, jenž:

- má zadán přesně daný úkol výrobního či výkonového charakteru, který je možné vyjádřit v naturálních i peněžních jednotkách,

- svou činnost sleduje samostatně, má možnost zjistit objem a strukturu provedených výkonů, provádět kontrolu ocenění, sortimentu, jakosti,
- v procesu řízení uplatňuje vhodné hodnotové nástroje, tzn. že může měřit a vyjádřit v peněžních jednotkách nejen svou spotřebu majetkových složek, tj. vstupů, ale také i svých výstupů,
- vede účetnictví střediska,
- zaznamenává skutečně vynaložené náklady, předem stanovené náklady a stanovuje výsledek hospodaření v nákladovém účetnictví. [6]

Lze říci, že primární funkcí vnitropodnikového střediska je využití určitého článku podnikového organismu k řízení prostřednictvím vhodných hodnotových nástrojů takovým způsobem, aby došlo k naplnění stanovených cílů podniku. [2]

### 3.9.1. Vnitropodniková střediska dle charakteru činnosti

Vnitropodnikové útvary lze v rámci jejich činnosti rozdělit na:

- **Výrobní střediska (hlavní a pomocná výroba)** – soubor činností výrobního i nevýrobního charakteru vytváří samostatný technologický uzavřený cyklus, v němž tvorba určitého výkonu začíná, např. odebráním potřebného materiálu ze skladu, a také končí následnou montáží výrobku či provedením služby. V mnohých případech se z hlediska místa za výrobní středisko považuje i relativně uzavřený prostor;
- **Střediska výrobní režie** – obsahuje náklady na řízení a obsluhu výroby, vzniklé v důsledku řídicích a obslužných operací, odpisy a některé technologické náklady ve výrobních útvarech, náklady na manipulační a dopravní techniku aj.;
- **Střediska zásobovací režie** – zachycuje náklady související s jednicovým a režijním materiálem, resp. s jeho opatřením, příjmem, skladováním, výdejem a úpravou. Jedná se např. o středisko materiálně-technického zásobování či středisko nákupu;
- **Střediska odbytové režie** – zahrnuje náklady spojené s již hotovými výrobky, a to s jejich převzetím, balením, skladováním a expedicí, popř. jsou zde obsaženy i náklady vynaložené za účelem průzkumu trhu a činnosti. Příkladem je odbytové středisko a středisko expedice;
- **Střediska správní režie** – prostřednictvím tohoto střediska jsou účtovány náklady na řízení a správu účetní jednotky jako celku, i jejích dílčích částí;
- **Střediska pomocná a obslužná (nevýrobní)** – jsou určeny k činnostem, jež nejsou bezprostředně spojeny s hlavní ekonomickou činností, jsou však důležité pro správný

chod podniku. Zprostředkování od externích dodavatelů by pro účetní jednotku nebylo finančně výhodné, proto se zřizují střediska oprav a údržby, dopravní střediska aj. v rámci podniku;

- **Střediska realizační** – představují účetně technická střediska, která nemají hmotnou podstatu. V případě, že prodané výkony nejsou zúčtovány v odbytovém útvaru, zachycují se náklady a výnosy související s prodanými výkony na středisko realizace. Výsledkem hospodaření je poté zisk z realizace produkce podniku;
- **Střediska neutrální** – jedná se o fiktivní typ střediska, které je určené k účtování mimořádných nákladů a výnosů, které nemůže účetní jednotka ovlivnit. Obvykle je velmi obtížné nebo dokonce nemožné přidělit zásluhu, popř. zavinění některému ze středisek, např. důsledky živelné pohromy. Často se však stává, že podnik neutrální středisko nezřídí v důsledku důkladných finančních kontrol, a raději mimořádné transakce rozptýlí „metodou drobného deště“; [6]
- **Střediska financování** – evidují náklady a výnosy finanční povahy.

### 3.9.2. Vnitropodniková střediska dle ekonomické odpovědnosti

Odpovědnostní středisko může představovat pracovník, technologické pracoviště, dílna, podnik, divize, celá organizace.

V procesu řízení vnitropodnikových útvarů se zohledňují různá hodnotová kritéria. Odpovědnostní střediska lze rozdělit do šesti základních skupin, které se liší zejména stupněm decentralizace v průběhu jejich řízení.

**Nákladové středisko** – představuje v podnikové hierarchii nejnižší typ ekonomické struktury. Je vyžadováno důkladné splnění stanovených úloh, v průběhu jejich plnění je kladen důraz na hospodárnost a průběžné plnění daných úkolů. Pracovníci jednotlivých útvarů jsou informováni o rozpočtu ovlivnitelných nákladů, jehož dodržení podléhá kontrole. Rozpočty jsou kontrolovány na základě porovnání:

- **skutečně vynaložených nákladů a pevného rozpočtu** – tento druh kontroly je charakteristický pro střediska, jejichž výkon nelze určit měřitelnými jednotkami, např. pro středisko správní,
- **skutečně vynaložených nákladů s předem stanovenými náklady na daný výkon střediska** – srovnání je aplikováno u středisek s měřitelnými výkony.

Zaměstnanci jsou motivováni prostřednictvím dosahování úspor skutečně spotřebovaných nákladů vůči rozpočtu, který stanoví vrcholové vedení. Úspory nákladů je však v mnohých případech velmi obtížné dosáhnout, naopak se často vyskytuje skutečnost překročení rozpočtovaných nákladů. Z tohoto důvodu je vyšší úroveň řízení mimo jiné kalkulována i částka určená pro zdůvodnitelné překročení předem stanovených nákladů. Příkladem nákladových středisek mohou být výrobní střediska produkující polotovary, střediska oprav a údržby, která neprodávají své výkony externímu okolí.

**Ziskové středisko** – zaměstnanci ziskového střediska jsou odpovědni nejen za své náklady, ale také za výši výnosů plynoucích z prodeje výkonů podniku do tržního, externího okolí. Mají pravomoc působit na činitele ovlivňující výši nákladů a výnosů, zasahovat do vztahů s dodavateli i odběrateli, nemohou však zasahovat do rozhodování o investicích. Motivace pracovníků souvisí s dosažením zisku stanoveného rozpočtem, resp. s jeho překročením. V rozpočtu je nutné zohlednit možnou pravomoc a odpovědnost zaměstnanců útvarů. Jedná se např. o prodejní divizi, jež se zabývá výrobou a následným prodejem určité části sortimentu, o výrobní či servisní střediska, která nabízí své výkony i externím zákazníkům, případně i místně odloučené výrobní útvary.

**Rentabilní středisko** – je částí ekonomické struktury podniku, v níž jsou pracovníci odpovědni za hodnotu svých nákladů, výnosů a zároveň pracovního kapitálu vázaného útvarem. Odpovědní zaměstnanci mají možnost ovlivnit hodnotu zásob, tzn. materiálu, nedokončené výroby, polotovarů, výrobků, a rovněž výši pohledávek a krátkodobých závazků, mohou jednat se zákazníky i dodavateli. Jako motivační kritérium je považováno dosažení rentability vázaného kapitálu, na jehož hodnotu má útvary vliv. Na rozdíl od investičního střediska nemohou pracovníci rentabilního střediska rozhodovat o obnově fixních aktiv, tzn. dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Rentabilní středisko představuje např. středisko stavební zakázky, útvary, jež vyrábí a prodává část výrobního programu aj. [5]

**Investiční středisko** – představuje nejvyšší úroveň ekonomické struktury, v níž mohou pracovníci uplatnit své pravomoci i v oblasti pořízení obnovovacích investic a užívání investičních prostředků. Na základě zjištěných informací je poté určena míra návratnosti investic. Investiční střediska jsou zřizována zejména ve velkých firmách s obsáhlým zaměřením ekonomické činnosti. V malých a středních podnicích řeší tuto problematiku vrcholové vedení společnosti. Typickým příkladem investičního střediska je holdingové prostředí či divize, která je oprávněna k investičním transakcím. [1, 2]



**Výnosové středisko** – jedná se o druh střediska, v němž mají zaměstnanci vliv na hodnotu výnosů z prodeje. Jeho primárním cílem je maximalizace objemu prodeje, jelikož nemá možnost rozhodovat o cenách výrobků a zboží, tuto pravomoc má vrcholové vedení. Může však zasahovat do vztahů se zákazníky a působit tak na množství a strukturu prodávané produkce. V důsledku toho, že výnosové středisko nerozhoduje ani o částce pořizovací ceny, je často řízeno i jako nákladový typ střediska, jejichž pracovníci usilují o zvýšení výnosů z prodeje a zároveň o úsporu nákladů. Výnosovým střediskem může být oddělení prodeje obchodního domu, nebo takový prodejní útvar, který aktivním jednáním se zákazníky působí na objem výnosů apod.

**Výdajové středisko** – středisko charakteristické pravomocí a odpovědností pracovníků působit na efektivní spotřebu nákladů, která bude účetní jednotce přinášet stálý prospěch v dlouhodobém časovém horizontu. Zainteresovanost zaměstnanců spočívá v dodržování hranice účelově vynaložených nákladů a na dlouhodobých efektech, které lze spolehlivě měřit. Dlouhodobý efekt lze chápat např. jako růst podílu daného výrobku na trhu, snížení absence zaměstnanců, snížení celkových nákladů potřebných na výrobu určitého výrobku aj. Příkladem výdajového střediska je středisko výzkumu a vývoje, střediska spojené se vzděláváním zaměstnanců, reklamní středisko, útvar strategického marketingu atd. [5]

### 3.10. Typy výrobního procesu

Přesná podoba výkonově zaměřeného vnitropodnikového účetnictví je ovlivněna faktory a podmínkami, na nichž závisí průběh podnikatelského procesu. Konkrétní podmínky jsou charakterizovány v následujících podkapitolách na příkladu výrobních podniků.

Výrobu lze rozdělit z hlediska charakteru technologie na výrobu mechanickou, chemickou, biologickou a biochemickou.

**Mechanická výroba** – použité suroviny a polotovary zachovávají svou látkovou podstatu, při výrobě dochází pouze ke změnám tvaru a jakosti. Je charakteristická pro strojírenskou, stavební výrobu, výrobu nábytku aj.

**Chemická výroba** – látková podstata zpracovávaného materiálu se mění, např. při zpracovávání ropy.

**Biologická a biochemická výroba** – úzce souvisí s přírodními procesy, tj. zráním či kvašením, při němž se charakter látkového složení průběžně mění. Je typická především pro potravinářskou a zemědělskou výrobu. [2]

Charakter výrobního procesu člení výrobu na organickou heterogenní výrobu.

**Organická, neboli procesní, výroba** – suroviny vložené do výrobního procesu se v navazujících operacích mění na produkty s odlišnými vlastnostmi kvality, např. zpracování surového železa na ocel a poté finální produkty, textilní a kožedělná výroba, výroba porcelánu, skla aj.

**Heterogenní výroba** – konečná verze výrobku je vytvořená montáží dílčích částí, které je možné v průběhu životnosti produktu vyměnit. Příkladem může být elektronika či automobily, dveře, okna atd. [2]

S charakterem technologie a výrobního procesu je spojeno členění produkce podniku na homogenní a heterogenní výkony.

**Stejnorodé (homogenní) výkony** – charakter výroby je jednotný, výkony jsou tvořeny stejným druhem materiálu a surovin, přičemž finální produkt není možné rozdělit na samostatné části, např. elektřina, pivo apod.

**Nestejnorodé (heterogenní) výkony** – jsou výsledkem heterogenní výroby. Nestejnorodé výrobky je možné rozdělit na dílčí části, jež jsou vyráběny z odlišných druhů materiálu, na jiných místech a v rozdílném časovém období. V důsledku těchto rozdílů vzniká potřeba jejich skladování či přepravy do montážního podniku. [2, 4]

Podle přetržitosti technologického procesu se rozlišuje výroba plynulá a výroba přerušovaná.

**Výroba plynulá (kontinuální)** – je typická pro chemickou a hutní výrobu, při níž se výroba uskutečňuje nepřetržitě. Výrobní proces má ve většině případů hromadný charakter a zajišťuje optimální předpoklady pro automatizaci a řízení výrobního procesu.

**Výroba přerušovaná (diskrétní)** – v důsledku provedení nezbytných netechnologických operací, které zabírají podstatnou část průběžného času výroby, není technologický proces souvislý. Vyskytuje se především ve strojírenském, oděvním průmyslu, ve stavebnictví apod. [2]

Výrobní proces lze z hlediska členitosti rozdělit na členitou a nečlenitou výrobu.

**Nečlenitá výroba** – výrobu je možné chápat jako jediný celek, který je tvořen jedním či více výrobními procesy. Výrobní procesy jsou vztaženy zpravidla na jediné pracoviště a představují technologicky nepřetržitý, uzavřený celek.

**Členitá výroba** – výrobní proces je rozdělen na dva a více úseků v důsledku toho, že:

- dané úseky výrobního procesu jsou z hlediska času nebo místa odděleny,
- úseky se zabývají rozdílným objemem produkce, v některých z nich je možný i výskyt nedokončené produkce,
- kvalita výkonů se v jednotlivých úsecích liší, produkt zpracovaný v prvním až předposledním úseku výroby lze využít ve formě polotovaru pro výrobu dalších výrobků, popř. je předmětem prodeje externímu okolí. Například příze může být prodána externímu zákazníkovi jako polotovar, nebo může být využita pro další zpracování uvnitř podniku. [2]

Dalším způsobem, jakým je možné výrobu členit, je z pohledu organizace dávkování.

**Hromadná výroba** – účetní jednotka si pevně stanoví dané časové období, k němuž bude zobrazovat a analyzovat provedené výkony. Při výrobě velkého objemu jednoho, popř. málo druhů určitého výrobku obvykle není znám konečný zákazník a produkce vzniká dle návrhu výrobce. Přesný objem vyrobené produkce se zjistí a zhodnotí až následně, po uplynutí daného období.

**Sériová výroba** – výroba opakovaně vyráběné série malého počtu výkonů probíhá prostřednictvím příkazů, které určují předem plánovaný objem produkce. Na rozdíl od hromadné výroby se analýza ekonomických parametrů hodnotí až po ukončení výroby.

**Kusová výroba** – výrobky jsou vyráběny na základě specifických požadavků určených konečným zákazníkem. Jedná se o výrobu jednotlivých, kvalitou rozdílných výrobků, popř. výrobu více podobných výkonů vytvářených najednou pro jednoho spotřebitele. Uplatňuje se většinou v oblasti těžkého strojírenství, např. při výrobě lodí. [4]

Výskyt a zachycení nedokončené výroby je obvykle určen délkou podnikatelského cyklu. Podle výskytu nedokončené výroby se rozlišují 3 typy podnikatelských procesů.

Podnikatelské procesy, v nichž **sledování nedokončené výroby** není z důvodu rychlého koloběhu pracovního kapitálu, jenž je vázán ve výrobní fázi, **účelné** a efektivní. Jedná se např. o primární ekonomickou činnost dopravních podniků.

Podnikatelské procesy se **stabilní nedokončenou výrobou** jsou zastoupeny zejména ve výrobě surového železa, chemických produktů, skloviny či granulátu pro účely výroby porcelánu. Tyto procesy jsou charakteristické opět rychlým oběhem pracovního kapitálu, výše nedokončené výroby je určena především délkou výrobního cyklu a výrobní kapacitou strojního zařízení. Nedokončená produkce bývá zjišťována intervalově pro účely stanovení

skutečných nákladů dokončených a posléze prodaných výrobků při výpočtu výsledku hospodaření podniku, případně středisek.

Podnikatelské procesy s **kolísající nedokončenou výrobou** se vyznačují takovou délkou výrobního cyklu, která je delší než hodnoticí interval určený pro zjištění hodnotových výsledků účetní jednotky. Je nutné průběžné zobrazení nákladů vztahujících se k nedokončené výrobě pro následné zhodnocení výsledku z jejich prodeje. Nedokončená výroba je sledována zpravidla v oblastech stavebnictví, zemědělské produkce či při výrobě textilních strojů, železničních vozů aj. [4]

Z pohledu sdruženosti výroby se definuje výroba sdružená a nesdružená.

**Sdružená výroba** – v průběhu sdružené výroby se vytváří z jednoho nebo více druhů suroviny několik typů výrobků, jejichž vzájemný poměr množství nemůže podnik předem stanovit či ovlivnit. Vynaložené náklady se vztahují na celý sdružený proces, není je tedy možné daným výkonům přímo přidělit. Je představována např. chemickou výrobou, mlýnskou výrobou či v dopravě.

**Nesdružená výroba** – jsou vyráběny rozdílné druhy výrobků z různých výchozích surovin, zpravidla na základě odlišné technologie a za použití různých druhů výrobních strojů. [2]

Nesdružená výroba zahrnuje 4 typy základních modelů, které nacházejí své uplatnění v odlišných typech výroby, v praxi jsou označovány jako metody evidence a kalkulace nákladů výkonů podniku.

**Prostá metoda** – je zastoupena zpravidla v podnicích zabývajících se výrobou pouze jednoho druhu výkonu v nečlenitém výrobním procesu. Využitím správného analytického členění je možné zobrazit skutečné i předem plánované náklady několika typů výrobků, jež jsou vyráběny např. na stejném strojním zařízení. Obecné zobrazení prosté metody představuje schéma 3.5. [4]

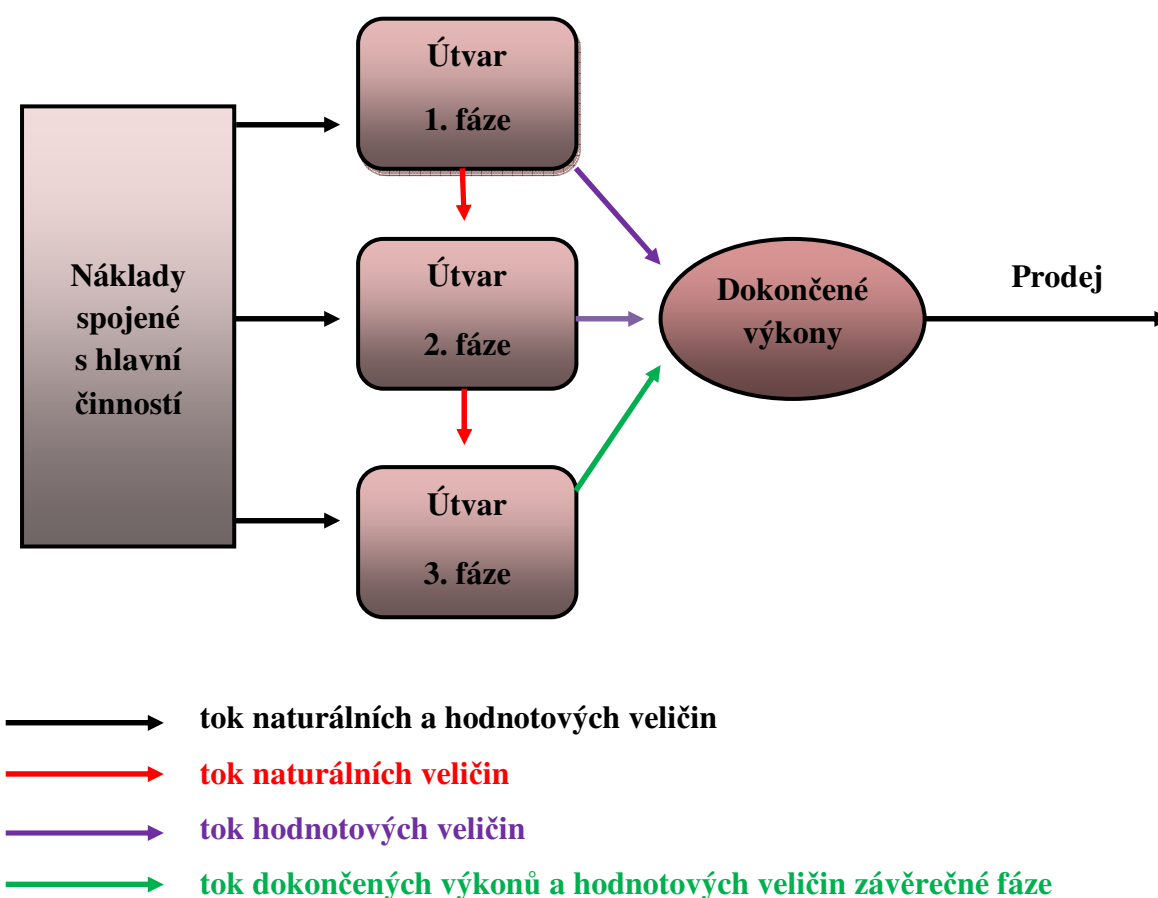
**Schéma 3.5 : Prostá metoda**



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

**Fázová metoda** – metoda využívaná při výrobě jednoho, popř. několika homogenních výkonů, v rámci členitého výrobního procesu. V příslušných fázích výroby se vyprodukuje různé množství výrobků, proto evidence vstupů a výstupů daných etap probíhá ve výkonovém účetnictví odděleně. Výroba střešních tašek, tj. hnětení a úprava cihlářské hlíny, následné lisování a vypalování, jsou typickým příkladem fázové metody. Schéma 3.6 znázorňuje zjednodušený průběh fázové metody. [4]

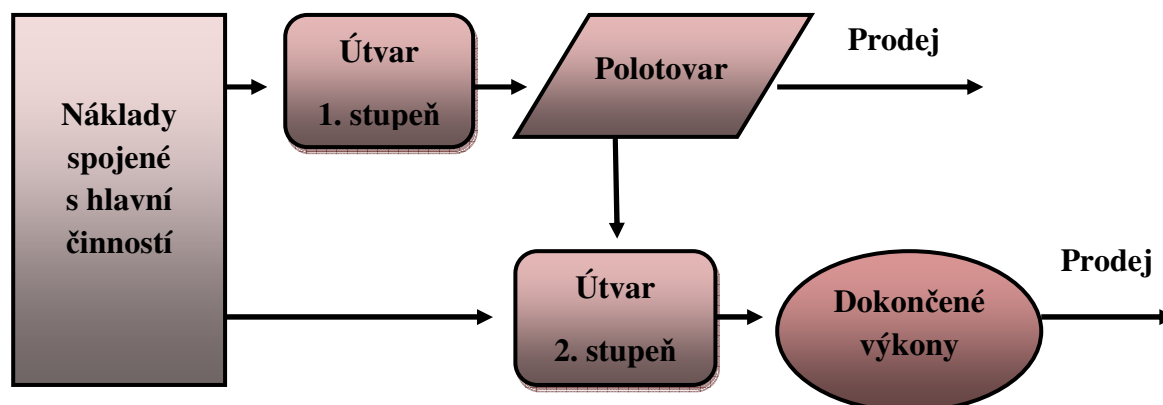
**Schéma 3.6: Fázová metoda**



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

**Stupňová metoda** – své uplatnění nachází také zejména v členitých výrobních procesech, avšak v heterogenní výrobě. Polotovary vzniklé v průběhu heterogenní výroby jsou součástí finálních produktů, případně jiných polotovarů, přičemž je důležité účetní zachycení jak v etapě jejich tvorby, tak v průběhu navazujících stupňů. Typickým příkladem může být výroba automobilů, elektrospotřebičů aj. Průběh stupňové metody je přiblížen na schématu 3.7. [4]

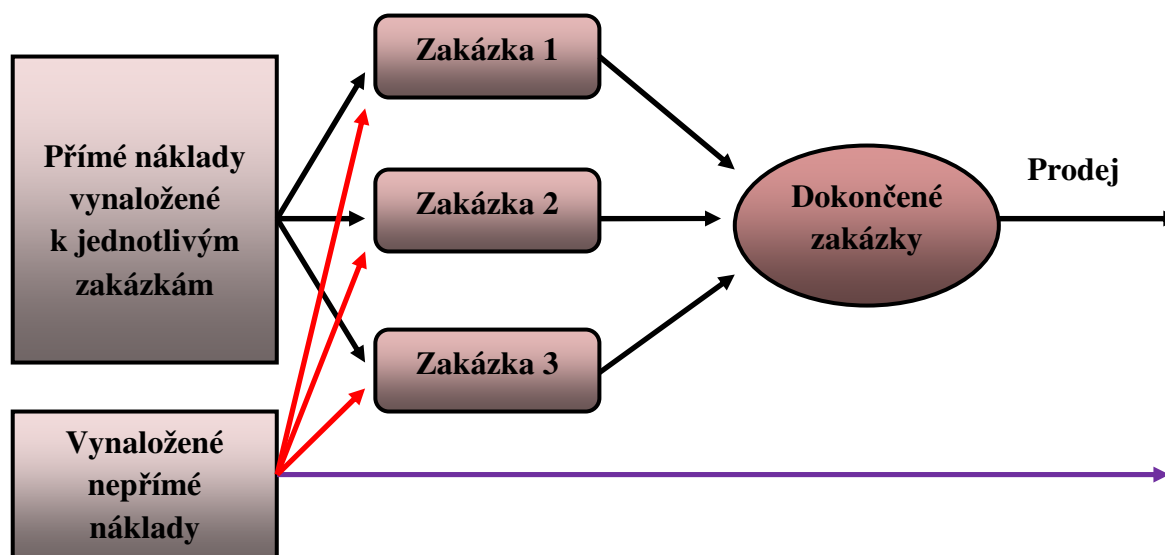
**Schéma 3.7: Stupňová metoda**



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

**Zakázková metoda** – je charakteristická pro heterogenní výrobu, při níž se zvolené výkony zpracovávají prostřednictvím individuálních objednávek zákazníků se specifickými požadavky a potřebami. Využívá se rovněž v hromadné výrobě, jelikož z kapacitních, konstrukčních, technologických či organizačních příčin vznikají mnohé výrobky odlišným způsobem. Z důvodů rozdílné výše nákladů připadající na tyto výrobky je vhodné evidovat příslušné náklady samostatně. K tomuto rozlišení jsou zajištěny podklady v podobě čísla zakázky, příp. výrobního příkazu. Právě na základě výrobního příkazu je předem určeno množství a rozsah konkrétních výrobků, popř. sérií, které jsou předmětem zjišťování nákladů v účetnictví. Zakázková metoda a její průběh je zobrazen na schématu 3.8. [4]

**Schéma 3.8: Zakázková metoda**



→ alternativa, při níž se nepřímé náklady alokují mezi jednotlivé zakázky

→ alternativa, při níž se nepřímé náklady nealokují mezi jednotlivé zakázky

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2010) – vlastní zpracování

## 4. Systém vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti

### 4.1. Představení společnosti

Společnost HL propan s. r. o. patří v současné době k největším a nejvýznamnějším společnostem působícím v oblasti alternativních pohonů v České republice. Hlavním předmětem ekonomické činnosti je vývoj a výroba komponentů pro přestavby vozidel na CNG i LPG a poskytování komplexních služeb v oblasti pohonu vozidel na LPG. Dále se rovněž zabývá pneuservisní činností a provádí vlastní přestavby na LPG, revize, opravy, údržbu, prodej náhradních dílů, diagnostiku vozidel, měření emisí. Služby jsou zákazníkům poskytovány prostřednictvím vlastních středisek nebo sítí smluvních partnerů po celé České republice.

Společnost HL propan s. r. o. byla založena v roce 1993 v Ostravě, v níž se i nachází hlavní sídlo společnosti. Další pobočky se nachází ve městech Brno, Zlín a Praha. V minulosti, do roku 2008, existovala pobočka také v Plzni, z důvodu nerentabilnosti však byla zrušena. Středisko Praha je od roku 2011 pronajímáno franchisingovou smlouvou. Společnost v současné době zaměstnává 44 zaměstnanců, z toho 5 řídících pracovníků.

Činnost společnosti je rozdělena do následujících oblastí:

- **Výroba** – zahrnuje vývoj, výrobu a kompletaci komponentů LPG a CNG. Dostatečná kapacita umožňuje také externí zakázkovou výrobu na moderních CNC obráběcích strojích. Jedná se o číslicově řízené soustruhy, které jsou určené pro sériovou výrobu menších jednoduchých i tvarově složitějších součástí o vysoké přesnosti. Stroje umožňují všechny běžné způsoby obrábění, včetně obrábění nerotačních a složitých tvarů;
- **LPG služby** – představují přestavby vozidel na LPG, revize, opravy a údržbu, technickou a poradenskou činnost;
- **LPG obchodní činnost** – velkoprodej i maloprodej materiálu určeného k přestavbám vozidel a dodávka náhradních dílů;
- **Stanice měření emisí** – provádění měření emisí, diagnostika a seřízení vozidel;
- **Pneuservis** – poskytování komplexních pneuservisních služeb jako jsou např. opravy pneumatik, vyvažování kol, přezouvání pneumatik či uskladnění.

Společnost uskutečňuje výrobu značkové řady produktů obchodního názvu LOVTEC a MAGIC, která zahrnuje výrobky typu reduktory, řídicí jednotky, přípojky dálkového plnění,



filtry plynné fáze či uzavírací ventily LPG. Tyto produkty jsou homologovány v souladu s platnými evropskými předpisy a jsou rovněž schváleny Ministerstvem dopravy pro provoz ve vozidlech v České republice. Od roku 2004 je společnost HL propan s. r. o. držitelkou certifikátu kvality ISO 9001. [17]

Společnost své výrobky prodává a instaluje nejen v tuzemsku, ale rovněž exportuje svou produkci do různých zemí Evropské unie.

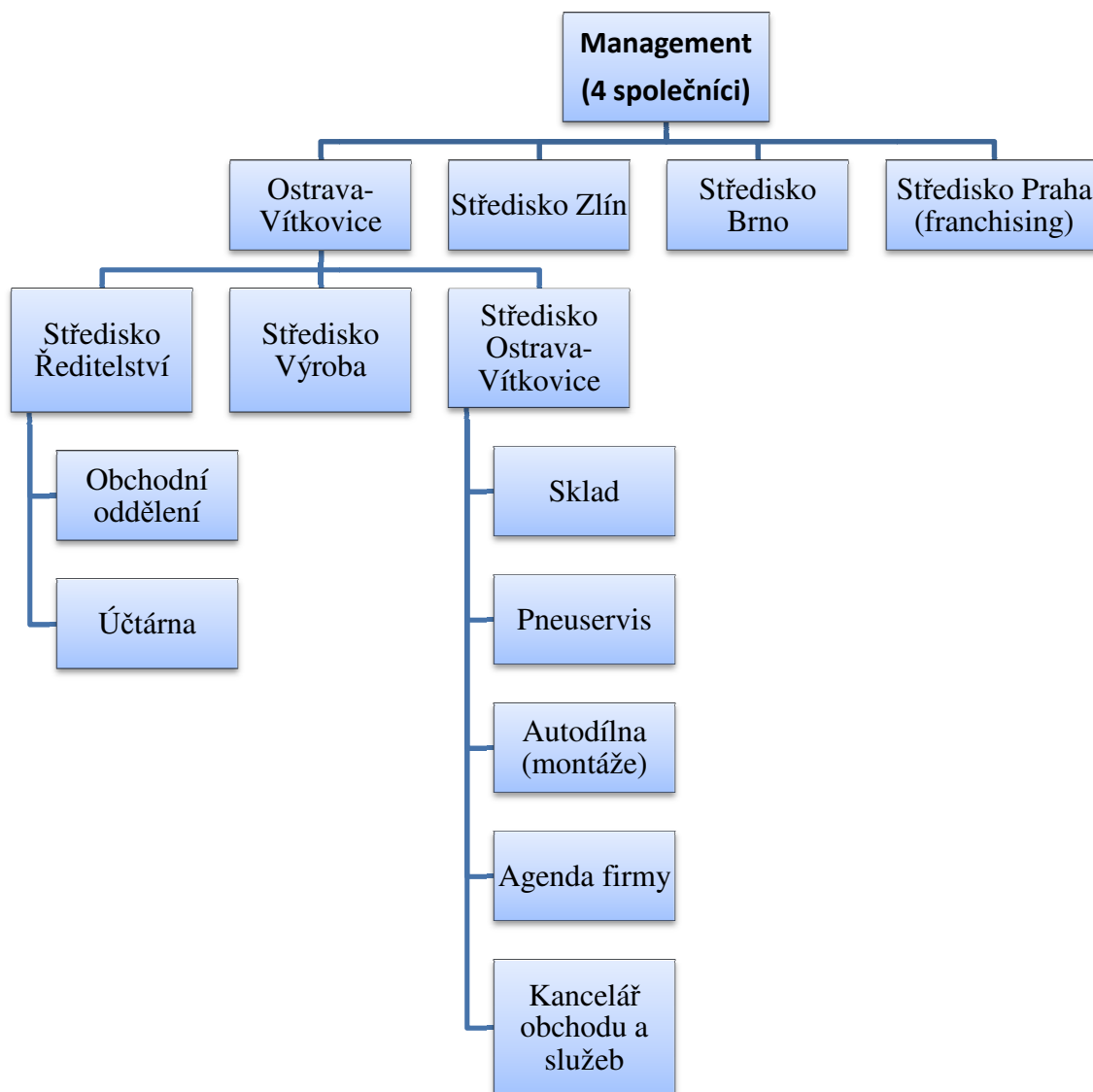
*Veškerý citacemi neoznačený text, tabulky, grafy, schémata a vzorce v kapitole 4 jsou mým vlastním zpracováním provedeným na základě interních materiálů a ústních konzultací, které mi společnost poskytla.*

## **4.2. Organizační struktura**

Společnost HL propan s. r. o. vlastní a řídí 4 společníci, kteří jsou zároveň jejími jednatelem. Hlavní sídlo společnosti, nacházející se v Ostravě-Vítkovicích, je rozděleno na středisko Ředitelství, středisko Výroba a středisko Ostrava-Vítkovice. Zbylé pobočky se nacházejí v Brně, Zlíně a Praze.

*Společnost nemá vnitřní směrnici stanovenou organizační strukturu. Na základě popisku v příloze k účetní závěrce a konzultace s hlavní účetní by návrh schématu organizační struktury mohl vypadat následujícím způsobem.*

**Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti**



### **4.3. Systém vedení účetnictví**

Společnost HL propan s. r. o. vede podvojně účetnictví a je měsíčním plátcem DPH. Společnost využívala do začátku roku 2011 účetní software ABRA GOLD. Z důvodu značné technologické zastaralosti softwaru začala jednotlivá hospodářská střediska přecházet na nový účetní software ABRA G3. Změna účetního softwaru je pro každou společnost velmi problematickou a časově i administrativně náročnou záležitostí, která se sebou přináší mnoho problémů souvisejících například s instalací či převedením předešlých původních dat. Největším problémem byl přechod na nový účetní software v průběhu účetního období, nikoliv k 1. 1. daného roku. Při sestavování účetní závěrky za rok 2011 bylo nutné agregovat

data zachycená ve starém softwaru ABRA GOLD s údaji zaúčtovanými již v novém softwaru ABRA G3. Značné nepříjemnosti se vyskytují také s knihou vydaných faktur a s pohledávkami zaúčtovanými ještě před datem přechodu na nový účetní program. Je povinnost vést nadále evidenci těchto pohledávek a při jejich úhradě dohledávat souvislosti.

S novým účetním programem je společnost velmi spokojená, jediný případ, který software nedokáže zpracovat, je v okamžiku, že zaměstnanci čerpají pohonné hmoty prostřednictvím tankovacích karet. Program v takové situaci nepřijímá rozdělení na základ daně a DPH. Hlavní účetní musí tento rozklad dodatečně provést prostřednictvím Přehledu daňových dokladů, na němž ručně upraví základ daně a daň na vstupu pro účely daně z přidané hodnoty.

Účetní software umožňuje účtování za použití hospodářských středisek, kterého účetní jednotka také využívá. Každé hospodářské středisko má přiděleno číselné označení, kterým je v účetním softwaru identifikováno, viz podkapitola 4.4. Při zaúčtování účetního případu je poté možné vybrat konkrétní hospodářské středisko, jemuž má být náklad, resp. výnos přidělen. V účetním programu je rovněž možné zobrazit sumu nákladů, výnosů a výsledek hospodaření nejen za účetní jednotku jako celek, ale také za jednotlivá střediska.

Společnost účtuje prostřednictvím účtového rozvrhu, ve kterém jsou jednotlivé syntetické účty opatřeny podrobným analytickým členěním. Jednotlivé náklady a výnosy jsou tříděny podle druhů, např. účet 501 – Spotřeba materiálu zahrnuje 33 analytických účtů, velmi podrobné analytické členění obsahuje dále také účet 511 – Opravy a udržování či účet 518 – Ostatní služby. U výnosových účtů není členění tak podrobné jako u nákladů, nejpodrobnější analytická evidence je vedena v případě účtu 602 – Tržby z prodeje služeb. Součástí účtového rozvrhu je také označení, zda se jedná o daňový účet či nikoliv. Účtový rozvrh společnosti je součástí přílohy č. 1 diplomové práce.

*Zvolené druhové členění nákladů a výnosů je dle mého názoru přehledné, podrobné a vhodně aplikované. Podrobnější třídění nákladů a výnosů společnost neuplatňuje, domnívám se však, že zejména rozlišení nákladů na variabilní a fixní složku by mohlo být velmi užitečné z hlediska potřeb rozhodování. Myslím si, že v rámci výnosů by bylo vhodné rozšířit především analytickou evidenci účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky dle hlavních skupin výrobků.*

Způsob vedení vnitropodnikového účetnictví, které je odpovědnostně orientováno, je formou jednookruhové účetní soustavy. Účetní závěrku společnost sestavuje ve zjednodušeném rozsahu. Její součástí je vždy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu společnost nesestavuje. Účetní závěrka

společnosti podléhá již od svého založení dobrovolně auditu. Účetní závěrka musí být proto připravena a ověřena auditorem do 30. 6. následujícího roku. Výrok auditora byl vždy kladný bez výhrad.

O zásobách společnost účtuje způsobem B, tzn. že je účtováno do nákladů již při pořízení zásob v průběhu účetního období. Analyticky jsou účtovány i vedlejší pořizovací náklady na nakoupené zásoby a na konci účetního období jejich poměrná část na sklad.

*Jelikož je ekonomická činnost společnosti HL propan s. r. o. značně rozsáhlá a rozmanitá, domnívám se, že by bylo vhodnější účtovat o zásobách způsobem A. Účetní jednotka nemá v průběhu roku možnost zjistit skutečnou výši nákladů plynoucí do spotřeby, navíc by účtováním způsobem A získala kvalitnější a přehlednější informace o stavu a pohybu zásob. Takové informace je nyní možné získat pouze ze skladové evidence.*

Odpisový plán dlouhodobého majetku je zpracován podle analytických účtů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a podle jednotlivých inventárních čísel. Pro všechny majetek je použito lineární metody odpisování, přičemž je stanovena rovnost daňových a účetních odpisů.

*Stanovení rovnosti účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku není podle mého názoru zcela správné. Účetní odpisy umožňují vyjádřit skutečné opotřebení majetku, zatímco daňové odpisy informují o daňově uznatelné výši odpisů. Zároveň dochází ke zkreslení skutečné hodnoty výsledku hospodaření, jelikož rozdíl mezi částkou účetních a daňových odpisů představuje připočitatelnou, resp. odpočitatelnou položku k základu daně.*

Účetní jednotka zjišťuje výsledky hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů a provádí reportování jednou ročně při sestavování účetní závěrky. Není stanovena žádná hranice, která by upozornila na výrazné změny jednotlivých výsledků hospodaření, ani nejsou blíže zkoumány příčiny těchto změn. Účetní software sice umožňuje vyčíslení výsledků hospodaření i v průběhu účetního období, není těchto možností však využíváno. Obchodní a ekonomické oddělení totiž během roku sleduje a hodnotí výsledky společnosti z jiných modulů než z účetnictví, přesněji z modulu sklad, kde se sledují příslušné obraty skladu, a dle obrátovek rozdělených podle odběratelů. Tyto moduly získávají data a potřebné informace ze zdrojů plynoucích z dokladů o nákupu, dodacích listů od dodavatelů, případně převodek, tzn. interních dokladů používaných při převezech materiálu a výrobků z výroby na sklad. Potřebné údaje do modulu vkládá pracovník výroby, případně pracovník ve skladu.

*Provádění pravidelných reportů přináší vrcholovému vedení společnosti užitečné informace pro potřeby řízení a rozhodování. Průběžné výsledky hospodaření by bylo*

*optimální sledovat alespoň jedenkrát za měsíc. Při zásadních výkyvech v hodnotách dílčích výsledků by bylo možné zjistit včas příčiny, popř. zajistit určitá opatření.*

#### **4.4. Hospodářská střediska**

Společnost HL propan s. r. o. se v současné době dělí na 5 hospodářských středisek, a to na středisko Ředitelství, Výroba, Ostrava-Vítkovice, Brno a Zlín. Středisko Ostrava-Vítkovice je hlavním sídlem společnosti, kde je mimo jiné soustředěna také samotná výroba. Od června roku 2004 oddělení účtárny, sekretariátu, vývoje a autodílny sídlí na adrese střediska Ostrava-Vítkovice. Střediska Brno a Zlín představují malé pobočky sloužící především k pokrytí regionu a efektivnější komunikaci se zákazníky. Ve středisku Brno a Zlín se provozuje také autodílna určená pro přestavby motorů na LPG a servis v oblasti LPG. Další výnosy plynou především z prodeje zboží smluvním partnerům i externím zákazníkům.

Mezi střediska nacházející se v Ostravě patří:

**Ředitelství (000)** – středisko Ředitelství slouží k zaznamenávání jednotlivých položek nákladů a výnosů, jež souvisí s kanceláři, vedením, účtárnou nebo které nelze, nebo by bylo velmi obtížné, přiřadit ke konkrétnímu středisku. Příkladem mohou být náklady spojené s reklamou a propagací, spotřeba energie, kurzové rozdíly, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, apod. Výsledek hospodaření tohoto střediska je na konci účetního období vždy záporný.

**Ostrava-Vítkovice (001)** – prostřednictvím střediska Ostrava se účtují nákladové a výnosové položky související s daným střediskem jako jsou zejména výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb, náklady pneuservisu a autodílny aj. Jedná se o hlavní sídlo společnosti, soustředí se zde i pneuservis, proto výsledek hospodaření bývá značně vyšší než výsledky hospodaření ostatních středisek. Fyzicky středisko představuje sklad, pneuservis, autodílnu a prodejní kancelář.

**Výroba (006)** – středisko Výroba zaznamenává veškeré náklady související s výrobní činností společnosti. Zachycuje všechny výrobní náklady, ale jen velmi málo položek výnosů, proto je jeho výsledek hospodaření na konci roku vždy záporný. Společnost se zabývá výrobou kovových součástí, díly z jiných materiálů jsou nakupovány od jiných dodavatelů. Nákup těchto dílů je však rovněž zachycen na středisko Výroba. Příkladem výnosů zachycených ve středisku Výroba jsou tržby z prodaných služeb, zejména externí obrábění a tržby z prodeje materiálu.

**Praha (002)** – středisko Praha je v současné době pronajímáno prostřednictvím franchisingové smlouvy. Franchisingem se rozumí dlouhodobá smluvní spolupráce mezi nezávislými podnikateli, poskytovatelem franchisingu (franchisorem) a odběratelem franchisingu (franchisantem), na základě které franchisor předává franchisantovi znalosti o vedení firmy a propůjčuje mu svou obchodní značku. [18]

**Zlín (003)** – středisko Zlín slouží k zaznamenávání výnosových a nákladových položek spojených s pobočkou nacházející se ve Zlíně.

**Plzeň (004)** – středisko Plzeň existovalo do roku 2008. Bylo zrušeno z důvodu nerentabilnosti střediska.

**Brno (005)** – středisko Brno zachycuje veškeré náklady a výnosy vztahující se k tomuto středisku.

Jelikož jsou všechny výrobní náklady zachyceny ve středisku Výroba, hospodářská střediska Ostrava, Brno, Zlín, Praha a v minulosti Plzeň, zaznamenávají převahu výnosových účetních případů, proto jsou jejich hospodářské výsledky na konci roku vždy kladné. Středisko Výroba, nacházející se v Ostravě, produkuje výrobky pro všechna střediska společnosti. Po uskutečnění výroby je produkce rozvezena zaměstnanci firmy do ostatních středisek.

## Výzkum a vývoj

Účetní jednotka se zabývá rovněž vývojem v oblasti alternativních pohonů. Skutečné roční náklady na výzkum a vývoj jsou uvedeny v účetní závěrce a průměrně dosahují několika desítek tisíc korun. Předem stanovená hodnota nákladů se rovná jejich skutečné výši a je stanovena formou odhadu, který provádí hlavní účetní. Společnost v současné době nevyvíjí žádný zásadně nový výrobek či technologii v oblasti CNG, popř. LPG, průběžně je však nucena vyvíjet nové součástky v závislosti na automobilových výrobcích a typech motorů, které jsou vyráběny či inovovány. Jedná se zejména o reduktory a vstřikovače nezbytné pro provedení přestavby motorů na LPG. Náklady na výzkum a vývoj zahrnují především náklady na materiál, jenž je využíván k testování nových součástí, a jsou účetně zachyceny na středisku Ostrava-Vítkovice, příp. na středisku Výroba.

**Tab. 4.1: Náklady na výzkum a vývoj v letech 2007-2013**

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Náklady v tis. Kč	50	40	12	27	29	26	31

*Pro objektivní stanovení odhadu nákladů je vhodné použít nejen průměr hodnot minulých let, ale případně také zvážit i míru inflace, která souvisí nejen s cenou použitých materiálů, energie, ale může mít také dopad na vývoj mezd. Průměrná roční míra inflace pro rok 2013, použitá v následujícím výpočtu, má dle Českého statistického úřadu hodnotu 1,4 %. Průměrná roční míra inflace pro rok 2014 je v současné době pouze odhadována, Česká národní banka by ji chtěla udržet okolo 2 %.*

**Výpočet hodnoty nákladů na výzkum a vývoj pro rok 2014 pomocí rozpočtu ovlivnitelných nákladů:**

$$\text{Náklady} = \frac{(29\,000 + 26\,000 + 31\,000)}{3} \cdot 1,4 \% = 40\,133 \text{ Kč}$$

*Z výpočtu vyplývá, že hodnota nákladů souvisejících s výzkumem a vývojem společnosti pro rok 2014 by se mohla pohybovat okolo částky 40 133 Kč.*

#### 4.5. Spolupráce se zahraničím

Společnost HL propan s. r. o. nepůsobí pouze na českém trhu, řada zákazníků pochází ze zahraničí. Největším zahraničním odběratelem je Polsko a Německo, dále zejména Řecko, Bulharsko, Velká Británie. Hlavní výnosy plynoucí ze zahraničí jsou z prodeje zboží - LPG a z prodeje výrobků. Konkrétně se jedná např. o reduktory, přepínače, elektroventily, revizní sady, filtry, držáky, sytiče, cívky. Graf 4.1 vyjadřuje procentuálně vyjádřený podíl jednotlivých zemí na celkovém vývozu společnosti.

**Graf 4.1: Podíl jednotlivých odběratelských zemí na celkovém vývozu v %**



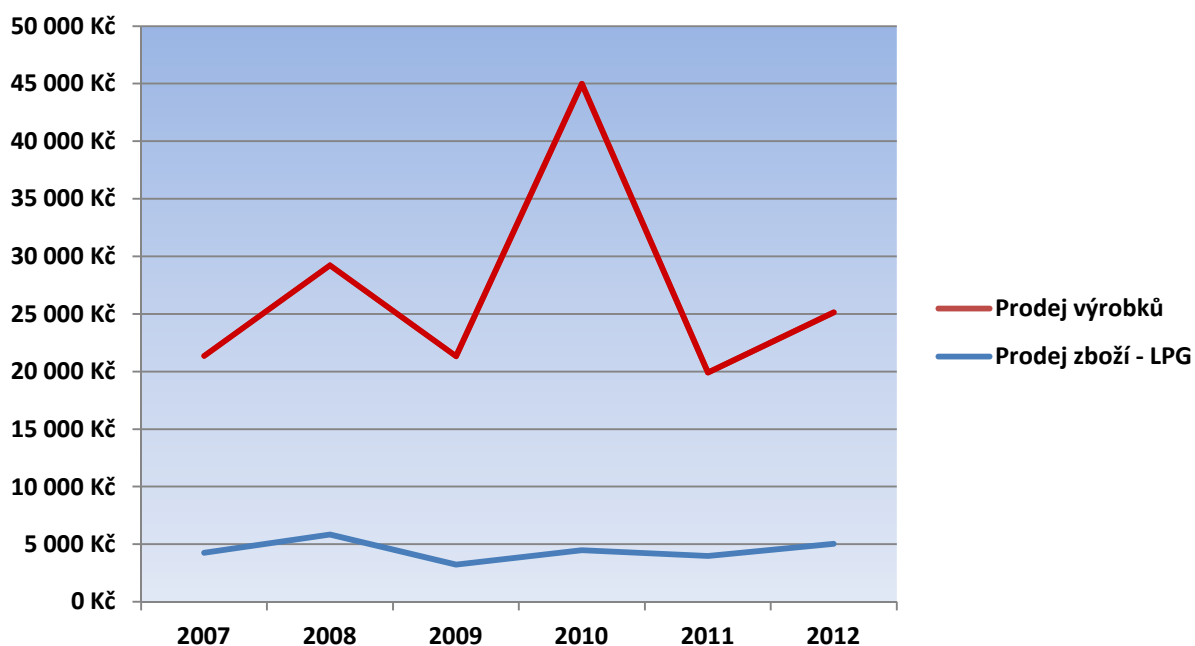
Z grafu vyplývá, že Polsko, jako největší zahraniční odběratel, zaujímá 61,35% podíl na celkovém vývozu. Podíl Německa je ve výši 20,1 %, Řecka 7,78 %, Bulharska 7,34 % a Velké Británie 2,28 %. Zbývající hodnotu 1,15 % představují ostatní země, kterými jsou především Slovinsko, Slovensko, Lotyšsko, Maďarsko, Belgie, Estonsko a Litva.

**Tab. 4.2: Výnosy plynoucí ze zahraničí v letech 2007-2012 v tis. Kč**

Rok	Prodej zboží – LPG (v tis. Kč)	Prodej výrobků (v tis. Kč)
2007	4 273	17 090
2008	5 847	23 388
2009	3 232	18 109
2010	4 490	40 496
2011	3 984	15 937
2012	5 025	20 101

Graf 4.2 zobrazuje průběh zahraničních výnosů z prodeje výrobků a zboží v rozmezí 6 let, v letech 2007 až 2012.

**Graf 4.2: Vývoj výnosů plynoucích ze zahraničí v letech 2007-2012 v tis. Kč**





Z grafu znázorňujícího zahraniční výnosy lze zpozorovat, že zatímco výnosy z prodeje zboží – LPG jsou v posledních letech poměrně stabilní, výnosy z prodeje výrobků značně kolísají. Svého maxima dosáhly v roce 2010, svého minima následující rok, tedy v roce 2011. Příčinou vysokých výnosů z prodeje výrobků v roce 2010 byla náhlá zvýšená poptávka. Přesnější důvody kolísání výnosů společnost nezjišťovala z důvodu časové náročnosti na získání těchto informací.

#### 4.6. Vývoj hospodaření jednotlivých středisek v letech 2007-2012

Účetní jednotka dosahuje od počátku svého fungování zpravidla kladného výsledku hospodaření. Pouze v letech 1997 a 2008 byla dosažena účetní ztráta. Vhodně zvolená analytická evidence zajišťuje přehledné třídění nákladů a výnosů, účetní software pak přiřazení jednotlivých položek ke konkrétnímu hospodářskému středisku. Tímto je možné následně sledovat výsledky hospodaření za vnitropodniková střediska.

**Tab. 4.3: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2007**

Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	28 937 079	816 477	-28 120 602
Ostrava-Vítkovice	1 791 394	38 711 091	36 919 697
Praha	1 851 225	11 525 375	9 674 150
Zlín	500 750	2 798 072	2 297 322
Plzeň	880 824	1 976 349	1 095 525
Brno	1 090 271	3 773 624	2 683 353
Výroba	26 752 428	4 137 774	-22 614 654
<b>Celkem</b>	<b>61 803 971</b>	<b>63 738 762</b>	<b>1 934 791</b>

**Tab. 4.4: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v KČ za rok 2008**

Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	29 863 072	1 589 679	-28 273 393
Ostrava-Vítkovice	1 672 758	45 568 878	43 896 120
Praha	1 992 167	12 438 944	10 446 777
Zlín	495 017	2 670 920	2 175 903
Plzeň	379 692	649 386	269 694
Brno	1 164 615	2 151 312	986 697
Výroba	40 505 644	6 263 281	-34 242 363
<b>Celkem</b>	<b>76 072 965</b>	<b>71 332 400</b>	<b>-4 740 565</b>

**Tab. 4.5: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v KČ za rok 2009**

Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	16 650 267	555 819	-16 094 448
Ostrava-Vítkovice	1 515 662	30 444 637	28 928 975
Praha	1 961 611	8 738 999	6 777 388
Zlín	410 747	1 127 434	716 687
Brno	947 703	1 519 561	571 858
Výroba	25 021 363	5 165 379	-19 855 984
<b>Celkem</b>	<b>46 507 353</b>	<b>47 551 829</b>	<b>1 044 476</b>

**Tab. 4.6: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v KČ za rok 2010**

Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	28 430 583	820 729	-27 609 854
Ostrava-Vítkovice	1 865 317	57 814 365	55 949 048
Praha	2 312 657	9 504 078	7 191 421
Zlín	412 673	1 452 006	1 039 333
Brno	924 774	1 911 873	987 099
Výroba	39 452 919	5 860 064	-33 592 855
<b>Celkem</b>	<b>73 398 923</b>	<b>77 363 115</b>	<b>3 964 192</b>

**Tab. 4.7: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2011**

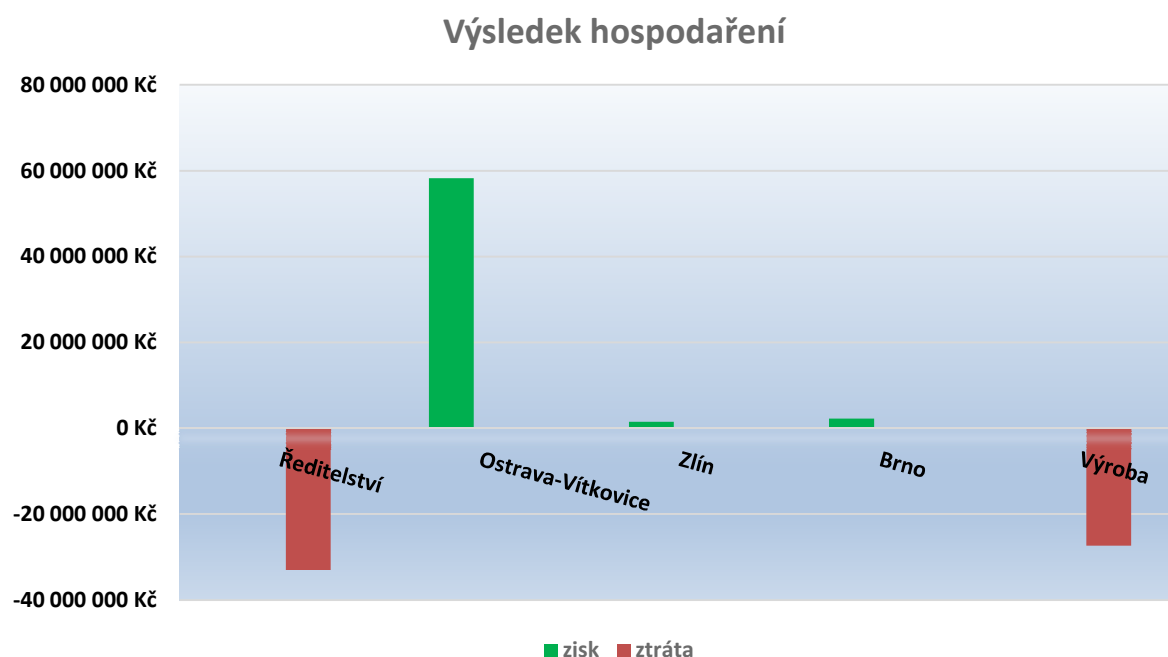
Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	29 398 417	1 321 492	-28 076 925
Ostrava-Vítkovice	1 934 013	53 641 930	51 707 917
Praha	1 020 408	2 391 638	1 371 230
Zlín	432 322	1 418 145	985 823
Brno	901 651	2 311 975	1 410 324
Výroba	27 055 959	2 054 932	-25 001 027
<b>Celkem</b>	<b>60 742 770</b>	<b>63 140 112</b>	<b>2 397 342</b>

**Tab. 4.8: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2012**

Hospodářské středisko	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Ředitelství	35 261 518	2 214 867	-33 046 651
Ostrava-Vítkovice	2 126 583	60 383 479	58 256 896
Zlín	429 565	1 949 292	1 519 727
Brno	757 009	3 005 897	2 248 888
Výroba	29 254 253	1 901 875	-27 352 378
<b>Celkem</b>	<b>67 828 928</b>	<b>69 455 410</b>	<b>1 626 482</b>

V roce 1997 došlo k účetní ztrátě v důsledku povodní, v roce 2008 nebyl důvod ztráty přesněji konkretizován, ale jednou z příčin mohlo být výrazné navýšení majetku společnosti a s tím související vysoké leasingové splátky a hodnoty odpisů. Přírůstek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti byl v hodnotě téměř 12 mil. Kč. Z účetních výkazů lze rovněž vyčíst, že došlo k výraznému zvýšení spotřeby materiálu, zvýšení nákladů na opravy a údržbu i nákladů na prodaný materiál. V dalších letech společnost dosáhla vždy kladného celkového výsledku hospodaření.

**Graf 4.3: Výsledky hospodaření středisek v roce 2012**



Z grafického znázornění vyplývá, že středisko Ostrava-Vítkovice představuje největší podíl na tvorbě celkového výsledku hospodaření firmy, zatímco střediska Ředitelství a Výroba jsou hluboce ztrátové. Tento fakt však neznamená, že by tato střediska špatným způsobem hospodařila, nebo že by se jednalo o nepříznivé účetní období, nýbrž je tato skutečnost dána systémem účtování vysokých částek nákladů na střediska Ředitelství a Výroba, zatímco výnosy poté plynoucí jsou přiřazeny konkrétním pobočkám.

Příkladem nákladů účtovaných v celé částce na středisko Ředitelství, nikoliv na konkrétní střediska, kterým náleží, jsou náklady na elektrickou energii a odpisy.

*Domnívám se, že náklady na spotřebu elektrické energie i odpisy je možné bez větších obtíží rozdělit mezi jednotlivé vnitropodnikové útvary, a to následujícím způsobem. Veškeré částky a výsledky hospodaření, na nichž jsem prováděla modelování návrhu, se vztahují k roku 2012.*

*Elektrickou energii lze rozdělit podle poměru spotřeby připadající na jednotlivé činnosti prováděné střediskem Výroba, Ostrava-Vítkovice a Ředitelství. Střediska Brno i Zlín má společnost v nájmu, jehož součástí je i spotřeba elektrické energie, tzn. celkovou hodnotu 1 113 189 Kč účtovanou na středisko Ředitelství je vhodné rozdělit:*

- na středisko Výroba, a to ve výši 80 % celkových nákladů, tzn. 890 551,2 Kč,
- na středisko Ostrava-Vítkovice, v hodnotě 15 % celkových nákladů, tj. 166 978,4 Kč,

- na středisko Ředitelství, zbývajících 5 % celkových nákladů, tedy 55 659,4 Kč.

Nejpřesněji vyčíslit náklady na spotřebu elektrické energie by bylo možné na základě samostatných měřících zařízení, které by byly přiděleny jednotlivým střediskům. Ve společnosti se však nachází pouze jeden měřič elektrické energie, určený pro všechny útvary. Myslím si, že po zvážení finanční nákladnosti na pořízení dalších elektroměřičů by bylo přínosné tyto zařízení nainstalovat.

V případě odpisů by bylo vhodné rozdělit příslušný majetek na konkrétní střediska, v nichž se dané aktivum nachází, popř. podle toho, jakým střediskem je využíváno. Právě z umístění dlouhodobého majetku a ústních konzultací ve společnosti vychází vlastní návrh identifikace dlouhodobého majetku na příslušná hospodářská střediska. Na základě odpisových plánů jsou přiřazeny jednotlivým aktivům částky odpisů. Hodnota odpisů představuje výši daňových odpisů, která je shodná s odpisy účetními.

Celková částka odpisů za rok 2012 zaúčtovaná na středisko Ředitelství činila 3 879 575 Kč. Následující tabulka 4.9 poskytuje přehled dlouhodobého majetku, jenž je v současné době odpisován, výši odpisů a návrh na přidělení určitému vnitropodnikovému středisku.

**Tab. 4.9: Soupis odpisovaného DM, částka odpisů a vlastní návrh na zařídění k příslušnému středisku**

Název majetku	Částka odpisů v Kč	Návrh střediska
<b>013 Software</b>		
Software ABRA G3	27 698	Ředitelství
<b>021 Stavby</b>		
Sklad	59 813	Ostrava-Vítkovice
<b>022 10 Samostatné movité věci – stroje, přístroje, zařízení</b>		
Zvedák SMART	8 506	Ostrava-Vítkovice
Soustruh Nakamura	1 025 904	Výroba
Kompresor	25 351	Výroba
Soustruh STAR SR 32 J	702 634	Výroba
Hlava soustruhu	20 980	Výroba
Plazmová TV Samsung s příslušenstvím	12 469	Ostrava-Vítkovice
Soustruh CNC STAR	521 320	Výroba

Název majetku	Částka odpisů v Kč	Návrh střediska
Sloupcový zvedák	5 443	Brno
<b>022 20 Samostatné movité věci – dopravní prostředky</b>		
Automobil BMW X5	412 921	Ředitelství
Automobil VW Touareg	209 131	Brno
Automobil Škoda Praktik	54 234	Ostrava-Vítkovice
Automobil Volvo XC 60	145 487	Ředitelství
Automobil BMW X3	249 487	Zlín
Automobil BMW X6	343 197	Ředitelství
Automobil Škoda Superb	55 000	Ostrava-Vítkovice

*Součet odpisů za střediska:*

- Ředitelství = 929 303 Kč,
- Ostrava-Vítkovice = 190 022 Kč,
- Výroba = 2 296 189 Kč,
- Zlín = 249 487 Kč,
- Brno = 214 574 Kč.

**Tab. 4.10: Dopad rozdělení částek odpisů a spotřeby elektrické energie na výsledky hospodaření vnitropodnikových středisek:**

Hospodářské středisko	Náklady v Kč	Výnosy v Kč	Výsledek hospodaření v Kč
Ředitelství	31 253 716,4	2 214 867	-29 038 849,4
Ostrava-Vítkovice	2 483 583,4	60 383 479	57 899 895,6
Zlín	679 052	1 949 292	1 270 240
Brno	971 583	3 005 897	2 034 314
Výroba	32 440 993,2	1 901 875	-30 539 118,2
<b>Celkem</b>	<b>67 828 928</b>	<b>69 455 410</b>	<b>1 626 482</b>

**Tab. 4.11: Srovnání výsledků hospodaření před rozdělením částek odpisů a elektrické energie a po změně**

Hospodářské středisko	Výsledek hospodaření v Kč (před změnou)	Výsledek hospodaření v Kč (po změně)
Ředitelství	-33 046 651	-29 038 849,4
Ostrava-Vítkovice	58 256 896	57 899 895,6
Zlín	1 519 727	1 270 240
Brno	2 248 888	2 034 314
Výroba	-27 352 378	-30 539 118,2
<b>Celkem</b>	<b>1 626 482</b>	<b>1 626 482</b>

*Rozdělením celkové hodnoty odpisů a elektrické energie na příslušná střediska došlo ke zvýšení nákladů ve střediscích Ostrava-Vítkovice, Výroba, Brno a Zlín, naopak ke snížení nákladů ve středisku Ředitelství. V důsledku vzniklých změn se zvýšil výsledek hospodaření střediska Ředitelství, výsledky hospodaření ostatních středisek se snížily. Tento způsob zachycení nákladů je pro potřeby vnitropodnikového řízení vhodnější. Další nákladové položky, které je možné případně rozdělit na určitá střediska, mohou být spotřeba plynu a spotřeba vody.*

#### **4.7. Významné položky nákladů**

Mezi nákladové položky tvořící největší podíl na celkové sumě nákladů patří zejména spotřeba materiálu, mzdové náklady, zákonné sociální a zdravotní pojištění. Velmi vysokých hodnot však dosahují rovněž částky odpisů, prodaného materiálu, ostatních služeb a kurzové ztráty, které v roce 2010 překročily částku 1 mil. Kč.

**Tab. 4.12: Vývoj vybraných položek nákladů v Kč v letech 2007-2012 za účetní jednotku jako celek**

Účet	Rok					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>501</b>	27 569 058	30 793 511	14 791 355	35 178 110	22 552 651	22 339 128
<b>502</b>	750 663	1 090 293	1 186 673	1 610 889	1 502 563	1 339 234
<b>504</b>	9 884 129	10 427 941	4 330 365	6 725 891	7 612 618	10 350 026
<b>511</b>	271 004	795 932	353 705	601 147	478 955	440 281
<b>512</b>	188 508	204 763	194 502	169 377	126 156	125 085
<b>513</b>	24 607	29 928	25 458	21 334	17 388	21 739
<b>518</b>	13 621 345	17 291 670	11 830 873	13 413 729	15 904 843	21 195 476
<b>521</b>	3 560 195	3 894 349	3 961 604	4 544 207	4 522 196	4 496 501
<b>524</b>	1 246 184	1 363 200	1 095 100	1 537 341	1 524 597	1 511 011
<b>542</b>	1 699 426	4 371 983	3 702 781	4 050 080	1 063 960	1 104 740
<b>551</b>	2 094 030	4 384 873	3 989 582	4 063 762	4 233 515	3 879 575
<b>Srovnání částek kurzových ztrát a kurzových zisků</b>						
<b>563</b>	573 852	747 348	327 164	1 059 514	184 523	192 003
<b>663</b>	583 462	551 905	276 233	450 287	184 230	97 544

Tabulka 4.12 zachycuje nejen vývoj jednotlivých nákladových položek v průběhu 6 let, ale také srovnání nákladů a výnosů plynoucích z kurzových rozdílů. S výjimkou roku 2007 jsou kurzové ztráty vyšší než kurzové výnosy.

Důvodem velmi vysokých hodnot v položce ostatních služeb do konce roku 2010 byly především leasingové splátky automobilů a soustruhů, které dosahovaly výše až 12 mil. Kč. V současné době je již účetní jednotka finančně soběstačná a leasing nevyužívá. Od roku 2011 účetní jednotka vynakládá vysoké peněžní prostředky do oblasti reklamních služeb, které v roce 2011 dosáhly více než 11 mil. Kč, v roce 2012 dokonce 15 mil. Kč.

Společnost HL propan s. r. o. využívá pro lepší přehlednost podrobné analytické evidence nákladových účtů podle druhů, která je hlediska ekonomické činnosti společnosti vhodně zvolená a umožňuje detailněji sledovat jednotlivé položky nákladů, viz podkapitola 4.3. Účtový rozvrh je součástí přílohy č. 1 diplomové práce. Prostřednictvím účetního softwaru je daný náklad při zaúčtování přiřazen konkrétnímu středisku, je proto možné posléze zobrazit hodnoty nákladů i za hospodářská střediska, viz tabulka 4.13.



**Tab. 4.13: Vývoj vybraných položek nákladů v Kč v letech 2007-2012 ve středisku Výroba**

Účet	Rok					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>501</b>	21 539 096	30 136 395	14 291 355	32 589 565	22 011 671	21 884 094
<b>502</b>	0	0	0	0	0	0
<b>504</b>	0	0	0	0	0	0
<b>511</b>	66 968	250 431	66 595	145 132	100 404	62 974
<b>512</b>	0	0	0	0	0	0
<b>513</b>	0	0	0	0	0	0
<b>518</b>	2 863 618	6 298 129	3 489 384	2 858 743	27 782	58 279
<b>521</b>	1 681 424	2 311 535	2 427 748	2 883 703	3 149 320	3 186 798
<b>524</b>	588 609	809 058	823 023	975 774	1 066 783	1 052 458
<b>542</b>	0	0	0	0	0	9 450
<b>551</b>	0	0	0	0	0	0
<b>563</b>	0	0	0	0	0	0

Z tabulky 4.13 je možné zjistit vývoj nákladů ve středisku Výroba. Důvodem nulových hodnot některých nákladových položek je jejich zaúčtování na jiná střediska, a to konkrétně:

- účet 502 – Spotřeba energie na středisko Ředitelství,
- účet 504 – prodané zboží na středisko Ředitelství a Ostrava-Vítkovice,
- účet 512 – Cestovné a 513 – Náklady na reprezentaci na příslušná střediska,
- účet 542 – Prodaný materiál a 551 – Odpisy DNHM na středisko Ředitelství,
- účet 563 – Kurzové ztráty na středisko Ředitelství a Ostrava-Vítkovice.

Významný rozdíl je zachycen na účtu 518 – Ostatní služby, který nabývá od roku 2011 podstatně nižších hodnot. Je způsoben především ukončením finančního leasingu soustruhů a s ním souvisejících splátek.

#### **4.8. Významné položky výnosů**

Mezi nejvyšší a nejvýznamnější položky výnosů ovlivňující výsledek hospodaření patří jednoznačně tržby za vlastní výrobky, kterými jsou např. přípojky dálkového plnění, řídicí jednotky, uzavírací ventily LPG, reduktory, filtry plynné fáze. Vysokých hodnot

nabývají také tržby z prodeje služeb a tržby z prodeje zboží. Mezi poskytované služby patří zejména přestavby na LPG, servis LPG, služby pneuservisu či poskytování oprávnění k montážím. Nejčastější druhy prodáváného zboží představují tlakové nádrže, plynotěsné skříně, vstřikovače, víceúčelové ventily, reduktory apod. Společnost HL propan s. r. o. vede velmi podrobnou analytickou evidenci těchto tří účtů pro lepší přehlednost. Neméně důležitou částí výnosů jsou však také tržby z prodeje materiálu či kurzové zisky. Při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu je použito čtvrtletních kurzů měn ČNB, vždy k prvnímu pracovnímu dni čtvrtletí, u pohledávek, závazků i valut ve valutové pokladně, jakož i pro přepočet cestovních náhrad na Kč, zde však kurzem ke dni uskutečnění pokladní operace resp. pracovní cesty. K 31. 12. 2012 je pro přepočet závěrkových kurzových rozdílů použit u pohledávek, závazků a valut kurz ČNB ke dni 31. 12. 2012.

**Tab. 4.14: Přehled analytické evidence výnosových účtů 601, 602 a 604 (starý účetní software ABRA GOLD)**

Číslo účtu	Název účtu
<b>601 00</b>	<b>Tržby za vlastní výroby</b>
<b>601 01</b>	Tržby za vlastní výroby-prodané jídla středisko Lomná
<b>601 02</b>	Tržby za vlastní výroby-účelové stravování
<b>601 03</b>	Tržby za vlastní výroby-prodané nápoje středisko Lomná
<b>601 04</b>	Tržby za vlastní výroby-zařízení LPG
<b>601 05</b>	Tržby za vlastní výroby-LPG-software
<b>602 00</b>	<b>Tržby z prodeje služeb</b>
<b>602 01</b>	Tržby z prodeje služeb-montáže LPG-materiál
<b>602 02</b>	Tržby z prodeje služeb-opravy, revize LPG-materiál
<b>602 03</b>	Tržby z prodeje licencí na přestavbu LPG
<b>602 04</b>	Tržby z prodeje služeb-montáž LPG na splátky
<b>602 05</b>	Tržby z prodeje služeb-pneuservis středisko 001
<b>602 06</b>	Tržby z prodeje služeb-materiál pneuservis středisko 001
<b>602 07</b>	Tržby z prodeje služeb-ostatní
<b>602 08</b>	Tržby z prodeje služeb-montáže-práce
<b>602 09</b>	Tržby z prodeje služeb-opravy, revize
<b>602 10</b>	Tržby z měření emisí
<b>602 11</b>	Tržby z prodeje služeb-ostatní ve výrobě

Číslo účtu	Název účtu
<b>602 12</b>	Tržby z prodeje služeb-externí obrábění
<b>604 00</b>	<b>Tržby ze zboží</b>
<b>604 01</b>	Tržby z prodeje zboží-LPG díly
<b>604 02</b>	Tržby z prodeje zboží-LPG-ostatní
<b>604 03</b>	Tržby z prodeje zboží-LPG-jiné-doprava, apod.
<b>604 04</b>	Tržby z prodeje zboží-středisko Lomná
<b>604 05</b>	Tržby z prodeje zboží-ostatní druhy zboží

**Tab. 4.15: Přehled analytické evidence výnosových účtů 601, 602 a 604 a jejich hodnoty v Kč za rok 2012 za účetní jednotku jako celek (nový účetní software ABRA G3)**

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
<b>601 00</b>	<b>Tržby za vlastní výrobky</b>	<b>44 333 894</b>
<b>601 10</b>	Tržby za vlastní výrobky-LPG zařízení	44 333 894
<b>601 20</b>	Tržby za vlastní výrobky-LPG software	0
<b>602 00</b>	<b>Tržby z prodeje služeb</b>	<b>8 898 509</b>
<b>602 10</b>	Tržby z prodeje služeb-montáže LPG	5 029 494
<b>602 20</b>	Tržby z prodeje služeb-revize, opravy LPG	767 210
<b>602 30</b>	Tržby z prodeje služeb-ostatní-LPG	467 777
<b>602 40</b>	Tržby z prodeje služeb-pneuservis	12 055
<b>602 50</b>	Tržby z prodeje služeb-emise	120 597
<b>602 60</b>	Tržby z prodeje služeb-externí obrábění	666 696
<b>602 70</b>	Tržby z prodeje služeb-ostatní-výroba	0
<b>602 80</b>	Tržby z prodeje služeb-jiné, nájemné, apod.	1 834 680
<b>604 00</b>	<b>Tržby ze zboží</b>	<b>14 606 158</b>
<b>604 10</b>	Tržby ze zboží-LPG díly	14 254 436
<b>604 20</b>	Tržby ze zboží-LPG-ostatní	16 673
<b>604 30</b>	Tržby ze zboží-LPG-jiné-doprava, apod.	323 469
<b>604 40</b>	Tržby ze zboží-ostatní druhy zboží	11 580

Hlavní změnu v analytické evidenci výnosových účtů v novém účtovém rozvrhu představuje vypuštění výnosů spojených s rekreační chatou Lomná, kterou několik let společnost provozovala. Rekreační středisko účetní jednotka odkoupila od soukromé osoby,

zrekonstruovala ji a na základě smluvního ujednání s celní správou poskytovala ubytování a stravování zaměstnancům celní správy. Součástí chaty byla i veřejná restaurace a ubytování pro turisty. Po zvážení tržeb plynoucích z provozování rekreační chaty a nákladů s ní spojených se společnost rozhodla středisko prodat celní správě.

Některé výnosové položky se sjednotily a to následujícím způsobem:

- účty **602 01 – Tržby z prodeje služeb – montáže LPG – materiál**, **602 04 – Tržby z prodeje služeb – montáž LPG na splátky** a **602 08 – Tržby z prodeje služeb – montáže – práce** a účet vytvořily účet **602 10 – Tržby z prodeje služeb – montáže LPG**,
- z účtů **602 02 – Tržby z prodeje služeb – opravy, revize LPG – materiál** a **602 09 – Tržby z prodeje služeb – opravy, revize** vznikl účet **602 20 – Tržby z prodeje služeb – revize, opravy LPG**,
- účty **602 05 – Tržby z prodeje služeb – pneuservis středisko 001** a **602 06 – Tržby z prodeje služeb – materiál pneuservis středisko 001** představují účet **602 40 – Tržby z prodeje služeb – pneuservis**,
- účet **602 03 – Tržby z prodeje licencí na přestavbu LPG** je zahrnut v rámci účtu **602 80 – Tržby z prodeje služeb – jiné, nájemné, apod.**,
- účet **602 07 – Tržby z prodeje služeb – ostatní** je nahrazen účtem **602 30 – Tržby z prodeje služeb – ostatní – LPG**.

Změna číselného označení se vztahuje na:

- účet **602 10 – Tržby z měření emisí** → účet **602 50 – Tržby z prodeje služeb – emise**,
- účet **602 11 – Tržby z prodeje služeb – ostatní ve výrobě** → účet **602 70 – Tržby z prodeje služeb – ostatní – výroba**,
- účet **602 12 – Tržby z prodeje služeb – externí obrábění** → účet **602 60 – Tržby z prodeje služeb – externí obrábění**.

Ke změně analytické evidence došlo v rámci přechodu na nový účetní software, po zvážení frekvence využívání některých účtů či jejich významnosti z hlediska sledování. Nové členění účtu **602 – Tržby z prodeje služeb** je méně podrobné, avšak stále přehledné a pro potřeby účetní jednotky splňuje svůj účel.

Rovněž došlo ke drobným změnám číselného označení výnosových účtů. Důvodem je rozsah analytické evidence účtů **601**, **602** a **604**, která je za jednotlivé účty v rámci deseti položek. Změna číselného označení byla volbou účetní společnosti, pro niž je zvolená analytika přehlednější.

*Vzhledem ke skutečnosti, že je význam používaných účtu, konkrétně například účtu 604 01, resp. 604 10 - Tržby ze zboží – LPG díly, shodný, nové číselné označení je odlišné pouze z vizuálního hlediska, splňuje nová analytická evidence stejný účel a její změna není nesprávným rozhodnutím.*

V analytické evidenci účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky by pro lepší přehlednost bylo vhodné zavést členění podle hlavních výrobků, popř. hlavních skupin výrobků. Příkladem hlavních skupin výrobků mohou být reduktory, uzavírací ventily LPG, řídicí jednotky, filtry plynné fáze, přípojky dálkového plnění.

**Tab. 4.16: Vývoj vybraných výnosových položek v Kč v letech 2007-2010 ve středisku Ostrava-Vítkovice (účetní software ABRA GOLD)**

Účet	Rok			
	2007	2008	2009	2010
<b>601</b>	0	0	0	0
<b>602</b>	4 992 024	4 775 205	3 329 308	3 282 719
<b>602 01</b>	3 225 966	2 780 493	1 757 603	1 697 313
<b>602 02</b>	375 377	340 756	226 164	251 720
<b>602 03</b>	0	0	0	0
<b>602 04</b>	0	0	0	0
<b>602 05</b>	0	0	3 815	6 214
<b>602 06</b>	0	0	319	4 624
<b>602 07</b>	46 744	217 261	152 095	182 530
<b>602 08</b>	890 048	874 564	724 918	728 358
<b>602 09</b>	349 843	434 734	359 022	318 336
<b>602 10</b>	88 745	94 995	101 370	92 624
<b>602 11</b>	0	0	0	0
<b>602 12</b>	3 300	0	0	0
<b>604</b>	33 674 599	40 792 684	27 114 372	54 513 648
<b>604 01</b>	33 546 517	40 508 154	26 969 551	54 318 958
<b>604 02</b>	150	0	0	3 034
<b>604 03</b>	123 497	280 874	142 799	187 909
<b>604 05</b>	4 434	1 020	2 022	3 746

Z tabulky č. 4.16 je možné zjistit nejen konkrétní hodnoty jednotlivých výnosových účtů v letech 2007-2010, ale také skutečnost, že účet 601 – Tržby za vlastní výrobky je roven nule. Příčinou je zaúčtování celé částky tržeb za vlastní výrobky na účet Ředitelství a nerozlišení na jednotlivá střediska.

**Tab. 4.17: Vývoj vybraných výnosových položek v letech 2011-2012 ve středisku Ostrava-Vítkovice (účetní software ABRA G3)**

Účet	Rok	
	2011	2012
<b>601</b>	<b>26 548 766</b>	<b>42 119 364</b>
<b>601 10</b>	26 548 766	42 119 364
<b>601 20</b>	0	0
<b>602</b>	<b>3 768 983</b>	<b>5 022 160</b>
<b>602 10</b>	2 850 141	3 812 318
<b>602 20</b>	637 764	614 348
<b>602 30</b>	162 743	462 842
<b>602 40</b>	12 601	12 055
<b>602 50</b>	105 454	120 597
<b>602 60</b>	0	0
<b>602 70</b>	280	0
<b>602 80</b>	0	0
<b>604</b>	<b>23 323 304</b>	<b>13 240 708</b>
<b>604 10</b>	23 001 811	12 894 609
<b>604 20</b>	2 742	16 098
<b>604 30</b>	317 081	318 671
<b>604 40</b>	1 670	11 330

Tabulka 4.17 znázorňuje výši výnosů střediska Ostrava-Vítkovice v letech 2011 a 2012. Od roku 2011, kdy účetní jednotka začala využívat nový účetní software ABRA G3, je účet 601 – Tržby za vlastní výrobky rozúčtován mezi jednotlivá střediska. Na středisko je účtováno prostřednictvím příjmových pokladních dokladů a vydaných faktur, které nesou číselné označení určené dle kritéria, jak je výrobek zatříděn ve skladu. Nulové hodnoty představují výnosy, které v daném účetním období nevznikly (účty 601 20 a 602 70), nebo

byly zachyceny prostřednictvím jiného střediska. Účet 602 60 je účtován na středisko Výroba, účet 602 80 na středisko Ředitelství.

#### **4.9. Zhodnocení a doporučení**

*Organizační struktura společnosti je krátce popsána v příloze účetní závěrky, konkrétní schéma, které by znázorňovalo existující hierarchii, však vytvořeno není. Vzhledem ke skutečnosti, že je společnost rozdělena na samostatná hospodářská střediska, v rámci podkapitoly 4.2 je sestaven vlastní návrh, jak by mohlo schéma organizační struktury společnosti vypadat.*

*Společnost využívá podrobnou analytickou evidenci nákladových a výnosových účtů, které třídí podle druhů. V rámci účtového rozvrhu je také rozlišeno, zda se jedná o daňově uznatelnou položku či nikoliv. Zvolené členění je z hlediska potřeb společnosti vhodné, praktické a účelné. V případě nákladových účtů si však myslím, že pro účely řízení nákladů by bylo přínosné zavedení dalšího členění, a to na variabilní a fixní náklady. V případě výnosů by bylo užitečné podrobnější členění zejména účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky dle hlavních skupin výrobků. Účetní jednotka by pomocí širšího členění účtu měla možnost sledovat výši výnosů za jednotlivé hlavní skupiny výrobků.*

*Účetní jednotka uplatňuje při účtování o zásobách způsob B. Tato metoda účtování zásob je pro společnost jednodušší alternativou, která je v souladu s právními předpisy, avšak během roku nelze v účetnictví zobrazit skutečnou výši spotřebovaných nákladů, jelikož jsou veškeré zásoby účtovány do nákladů již při pořízení. Domnívám se proto, že pro společnost, která se mimo jiné zaměřuje na výrobu dílčích komponentů, při níž dochází permanentně k vysoké spotřebě nákladů, by bylo mnohem vhodnější účtování zásob způsobem A.*

*V příloze k účetní závěrce je uvedena rovnost účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku. Výpočet účetních odpisů je nezbytný pro správné stanovení výsledku hospodaření a dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetní jednotky, navíc lze jejich stanovením zjistit skutečnou hodnotu opotřebeného majetku. Při výpočtu daňových odpisů je zjištěna jen maximální částka, kterou je možné uplatnit při výpočtu základu daně.*

*Mezi náklady účtované na středisko Ředitelství patří mimo jiné odpisy a náklady na spotřebu elektrické energie za účetní jednotku jako celek. Pro potřeby řízení a rozhodování by bylo vhodnější jednotlivé částky nákladů rozúčtovat na příslušná hospodářská střediska, kde daný náklad vznikl. Účtováním celé hodnoty odpisů a elektrické energie na středisko Ředitelství nedochází k porušování zásad účetnictví, avšak výsledek hospodaření střediska*

*Ředitelství je zatížen vysokou výší nákladů, za jejichž vznik jsou odpovědné jiné vnitropodnikové útvary. Konkrétní návrh na roztrídění nákladů na příslušná střediska je součástí podkapitoly 4.6.*

*Společnost se v rámci své ekonomické činnosti zabývá také vývojem komponentů nezbytných pro přestavby motorů na alternativní pohon. Skutečné náklady určené za účelem výzkumu a vývoje jsou vyčísleny pomocí odhadu hlavní účetní společnosti, stanoveného především na základě materiálové spotřeby předcházejícího roku. Jelikož se v současnosti ani v posledních letech nevyvíjelo žádné zásadně nové zařízení, resp. vývoj probíhá v oblasti dílčích součástek, pohybují se náklady na výzkum a vývoj v rozmezí několika desítek tisíc korun. Pro upřesnění odhadu částky nákladů by bylo vhodné použít aritmetický průměr nákladů na výzkum a vývoj minulých let a následně tuto hodnotu upravit o výši průměrné míry inflace.*

*K provádění reportů z účetnictví dochází ve společnosti pouze jedenkrát ročně v rámci sestavování účetní závěrky. Jednotlivé výsledky hospodaření nejsou v průběhu účetního období sledovány, není tedy využita možnost průběžného srovnání s výsledky minulých let dříve než na konci kalendářního roku. Dle mého názoru by častější reportování, např. jednou měsíčně, přineslo účetní jednotce užitečné informace o průběhu podnikání.*



## 5. Závěr

Vnitropodnikové účetnictví představuje jeden z hlavních nástrojů ekonomického řízení, jehož primární funkcí je poskytování důležitých informací v oblasti nákladů, výnosů, a výsledků hospodaření vnitropodnikových středisek, dále také zjištění stavu zásob vytvořených ve vlastní režii, aktivace vlastních výkonů, včetně jejich ocenění. Je nedílnou součástí manažerského účetnictví, která využívá klasických účetních metod.

Diplomová práce na téma „Využití informací vnitropodnikového účetnictví“ je rozdělena na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část diplomové práce, tj. druhá a třetí kapitola, definuje jednotlivé druhy účetnictví, včetně jejich vzájemných vztahů a možné způsoby členění nákladů a výnosů. V rámci třetí kapitoly jsou vymezeny různé způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví, tzn. jednookruhová i dvouokruhová účetní soustava. Účetní jednotka si na základě svého rozhodnutí stanoví, zda bude sledovat náklady ve vztahu k výkonům nebo z hlediska útvarů, v nichž náklady vznikají. Vedení odpovědnostně orientovaného účetnictví i výkonově orientovaného účetnictví je bezprostředně spojeno s dělením vnitropodnikových středisek a jednotlivými typy výrobního procesu, které jsou v teoretické části také obsaženy.

V praktické části jsou získané teoretické informace aplikovány na vybrané společnosti. Ve čtvrté kapitole diplomové práce je představena společnost HL propan s. r. o., jejíž ekonomická činnost je soustředěna v oblasti alternativních pohonů. Praktická část vychází z podkladů a informací uvedených v hlavní účetní knize, rozvahách, předvahách, výkazech zisku a ztráty, přílohách k účetním závěrkám a ústních konzultací vedených hlavní účetní. Čtvrtá kapitola obsahuje zejména aplikovaný systém vedení účetnictví v dané společnosti, vývoj jednotlivých výsledků hospodaření vnitropodnikových útvarů i významných položek nákladů a výnosů v rámci šesti let. Společnost je rozdělena na 5 hospodářských středisek, jejichž charakteristika a popis činností je podrobně rozveden. Součástí praktické části diplomové práce je rovněž nově vytvořená organizační struktura společnosti v grafické podobě, kterou účetní jednotka prozatím sama nevytvořila. Jelikož společnost úzce spolupracuje se zahraničím, je zaměřena pozornost také na vývoz daných výrobků a zboží do jiných zemí. V závěru kapitoly je zhodnocena problematika současného využívání vnitropodnikového účetnictví společností HL propan s. r. o.

## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

- [1] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [2] HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Ostrava: MIRAGO, 2007. 125 s. ISBN 80-86617-34-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012 – Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- [6] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [7] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [8] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy – Manažerské účetnictví v praxi*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [9] PONIŠČIAKOVÁ, Oľga. *Náklady a kalkulácie v manažérskom účtovníctve*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2010. 199 s. ISBN 978-80-8078-360-0.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

### Ostatní literatura

- [11] MRUZKOVÁ, J. *Teorie nákladů*. Studijní materiál vytvořený v rámci řešení projektu FRVŠ č. 1572/2006 „Vytvoření studijních materiálů multimediálního charakteru pro předměty „Náklady, kalkulace a ceny“ a „Náklady a kalkulace pro cenovou tvorbu“.
- [12] Interní materiály společnosti (hlavní účetní knihy, rozvahy, předvahy, výkazy zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce).

### Právní předpisy

- [13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

### **Internetové zdroje**

- [16] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Inflace - druhy, definice, tabulky [online]. Český statistický úřad [26.02.2014]. Dostupné z:  
<[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/mira\\_inflace](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/mira_inflace)>.
- [17] Webové stránky HL PROPAN [online]. [31.01.2014]. Dostupné z:  
<<http://www.hlpropan.cz/>>.
- [18] WIKIPEDIE. Frančízing [online]. Wikipedie [26.02.2014]. Dostupné z:  
<<http://cs.wikipedia.org/wiki/Fran%C5%A1%C3%ADzing>>.

## Seznam zkratek

CNG	stlačený zemní plyn
č.	číslo
ČÚS	Český účetní standard
DM	dlouhodobý majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
ERP	plánování podnikových zdrojů (Enterprise Resource Planning)
FASB	Rada pro vydávání účetních standardů
FN	fixní náklady
FN <sub>N</sub>	fixní náklady nevyužité
FN <sub>V</sub>	fixní náklady využité
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodními standardy finančního výkaznictví
ISO 9001	systém managementu kvality
LPG	zkapalněný topný plyn
Q	množství výkonů v ks
Q <sub>S</sub>	skutečný objem výkonů
Q <sub>M</sub>	objem výkonů při maximálním využití výrobní kapacity
Kč	koruna česká
mil.	milion
Sb.	sbírky
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Tab.	tabulka
tis.	tisíc
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady
vn	variabilní náklady na jednotku výkonu v Kč
VN	variabilní náklady v Kč

## Seznam tabulek

- Tab. 4.1: Náklady na výzkum a vývoj v letech 2007-2013
- Tab. 4.2: Výnosy plynoucí ze zahraničí v letech 2007-2012 v tis. Kč
- Tab. 4.3: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2007
- Tab. 4.4: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2008
- Tab. 4.5: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2009
- Tab. 4.6: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2010
- Tab. 4.7: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2011
- Tab. 4.8: Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v Kč za rok 2012
- Tab. 4.9: Soupis odpisovaného DM, částka odpisů a vlastní návrh na zatřídění k příslušnému středisku
- Tab. 4.10: Dopad rozdělení částek odpisů a spotřeby elektrické energie na výsledky hospodaření vnitropodnikových středisek
- Tab. 4.11: Srovnání výsledků hospodaření před rozdělením částek odpisů a elektrické energie a po změně
- Tab. 4.12: Vývoj vybraných položek nákladů v Kč v letech 2007-2012 za účetní jednotku jako celek
- Tab. 4.13: Vývoj vybraných položek nákladů v Kč v letech 2007-2012 ve středisku Výroba
- Tab. 4.14: Přehled analytické evidence výnosových účtů 601, 602 a 604 (starý účetní software ABRA GOLD)
- Tab. 4.15: Přehled analytické evidence výnosových účtů 601, 602 a 604 a jejich hodnoty v Kč za rok 2012 za účetní jednotku jako celek (nový účetní software ABRA G3)
- Tab. 4.16: Vývoj vybraných výnosových položek v Kč v letech 2007-2010 ve středisku Ostrava-Vítkovice (účetní software ABRA GOLD)
- Tab. 4.17: Vývoj vybraných výnosových položek v letech 2011-2012 ve středisku Ostrava-Vítkovice (účetní software ABRA G3)

## Seznam grafů

- Graf 2.1: Fixní náklady měnící se skokem
- Graf 2.2: Průběh celkových variabilních nákladů
- Graf 2.3: Průběh jednotkových variabilních nákladů
- Graf 4.1: Podíl jednotlivých odběratelských zemí na celkovém vývozu v %
- Graf 4.2: Vývoj výnosů plynoucích ze zahraničí v letech 2007-2012 v tis. Kč
- Graf 4.3: Výsledky hospodaření středisek v roce 2012

## Seznam vzorců

- Vzorec 2.1: Výpočet nevyužitých fixních nákladů
- Vzorec 2.2: Výpočet využitých fixních nákladů

## Seznam schémat

- Schéma 3.1: Propojení finančního a vnitropodnikového účetnictví
- Schéma 3.2: Údaje poskytované účetní jednotkou pro účely daných skupin uživatelů
- Schéma 3.3: Oddělení finančního a vnitropodnikového účetnictví
- Schéma 3.4: Informace poskytované interním a externím uživatelům
- Schéma 3.5: Prostá metoda
- Schéma 3.6: Fázová metoda
- Schéma 3.7: Stupňová metoda
- Schéma 3.8: Zakázková metoda
- Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014

*Havranová*

Jana Havranová

## **Seznam příloh**

**Příloha č. 1:** Účtový rozvrh společnosti HL propan, s. r. o.

**Příloha č. 2:** Příloha k technickému průkazu vozidla na alternativní pohon